

Skatteplikt for selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 734
Leveringsfrist: 25.04.2011

Til sammen 17245 ord

18.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Utgangspunkt og avgrensning	2
1.3	Rettslig plassering	3
1.4	Rettskilder i norsk utenlandsskatterett	4
<u>2</u>	<u>SKATTEPLIKT TIL NORGE</u>	<u>5</u>
2.1	Betydningen om et selskap er hjemmehørende i riket	5
2.2	Nærmere om ”hjemmehørende i riket” etter § 2-2 (1)	6
2.2.1	Selskapets reelle tilknytningsforhold	7
2.2.2	Ledelse på styrenivå	13
2.2.3	Nærmere om substanskravet	15
2.2.4	Vurdering av rettsregelen	16
2.3	Nærmere om virksomhetsinntekter etter § 2-3 (1) b	18
2.3.1	Skattelovens virksomhetsbegrep	19
2.3.2	Aktivitetsmomentet	20
2.3.3	Regning og risiko	21
2.3.4	Aktivitetens økonomiske karakter	22
2.3.5	Skatterettslig tilknytningskrav	22
2.4	Vurdering av kildeskattprinsippet i norsk skatterett	29
<u>3</u>	<u>KORT OM FORHOLDET MELLOM INTERN SKATTERETT OG SKATTEAVTALER</u>	<u>31</u>
3.1	Hva er intern skatterett, og hva er skatteavtaler?	31

3.2	Skatteavtalers betydning for intern skatterett	31
3.2.1	Skatteavtalers begrensning av kildeskattprinsippet	32
3.2.2	Intern retts begrensning av skatteavtalen	33
3.3	Hovedpunkter om tolkning av skatteavtaler	34
3.4	OECD-avtalens subjektive anvendelsesområde	37
4	<u>FORDELING AV SKATTEPLIKT I MEDHOLD AV OECDs MØNSTERAVTALE</u>	38
4.1	Hovedregel ved juridisk dobbeltbeskatning	38
4.1.1	Business profits	39
4.1.2	Forholdet mellom art. 7 (1) og formålet med skatteavtalen	40
4.2	Unntaket for "<i>permanent establishment</i>"	41
4.2.1	Nærmere om " <i>fixed place of business</i> "	42
4.2.2	Allokeringsprinsippet	54
4.2.3	Særlig om joint ventures som grunnlag for fast driftssted	56
4.3	Forholdet mellom "<i>permanent establishment</i>" og § 2-3 (1) b	59
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	61
5.1	Bøker	61
5.1.1	Nettdokumenter	61
5.2	Lover og traktater	A
5.3	Domsregister	A
5.4	Forarbeider	B
5.5	Uttalelser	B

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Problemstillingen i denne oppgaven er: Når kan selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge, skattlegges for ”inntekt av virksomhet”, jf. Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26.03.99 nr. 14, (heretter sktl.) § 2-3 (1) b, og i medhold av skatteavtale med annen stat?

Sktl. § 2-3 (1) b er aktuell når selskap som ikke er hjemmehørende i Norge, opparbeider virksomhetsinntekter i Norge. Avgjørende for bruk av § 2-3 (1) b er at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge. Denne vurderingen beror på vilkåret ”hjemmehørende i riket” i § 2-2 som jeg drøfter i punkt 2.2 følgende.

Selskap som er begrenset skattepliktig i Norge etter § 2-3 (1) b, kan samtidig bli skattlagt helt eller delvis av samme inntekt i hjemstaten på samme tidspunkt. I så fall foreligger juridisk dobbeltbeskatning¹. Slik dobbeltbeskatning vil følge i medhold av begge lands intern rett og er derfor ikke ulovlig. Det er imidlertid enighet blant stater om at man bør unngå dette. I punkt 3 vil jeg presentere forholdet mellom norsk intern rett og OECDs mønsteravtale. Jeg vil her komme inn på hvorvidt den ene rettsregel kan begrenses av den andre, og motsatt. I punkt 4 vil jeg gå nærmere inn på OECDs mønsteravtales regler om løsninger ved juridisk dobbeltbeskatning. Oppgaven er praktisk rettet. Det vil derfor bli gjennomgått relevante rettsavgjørelser for å illustrere rekkevidden av rettsreglene.

¹ OECDs kommentarutgave, Introduction 1.

1.2 Utgangspunkt og avgrensning

Et selskaps inntekter kan komme til beskatning etter enten globalinntektsprinsippet eller kildeskattprinsippet. Prinsippene gir ikke grunnlag for skatteplikt alene.

Legalitetsprinsippet krever hjemmel i formell lov.

Utgangspunktet i § 2-2 (1) jf. (6) er at selskaper ”hjemmehørende i riket” skattlegges av all formue og inntekt opparbeidet både i inn- og utland, og gir uttrykk for *globalinntektsprinsippet*. Det avgjørende er om selskapet er ”hjemmehørende i riket” etter § 2-2. Dersom selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, er utgangspunktet at formue og inntekt med norsk kilde skattlegges etter de nærmere vilkår i § 2-3 (1), som gir uttrykk for *kildeskattprinsippet*. Det er ikke nødvendig at det er betalt skatt. Prinsippet medfører kun at selskapets virksomhetsinntekter i Norge skal komme til beskatning i Norge. Selskapets inntekter i annen stat omfattes derfor ikke av kildeskattprinsippet. Videre kan den faktiske situasjonen begrense bruken av kildeskattprinsippet. Dette vil jeg komme tilbake til under punkt 2.4.

Ved juridisk dobbeltbeskatning er utgangspunktet at virksomhetsinntekter skattlegges i den staten der selskapet er hjemmehørende, jf. Articles of the modell convention with respect to taxes on income and on capital (heretter OECDs mønsteravtale) art. 7 (1). I denne oppgaven vil OECDs mønsteravtale anvendes, og det vil ikke bli gått nærmere inn på de enkelte avtalene.

I medhold av skatteavtaler med annen stat etter OECDs mønster, har Norge gitt avkall på begrenset skatteplikt etter § 2-3. Hjemstatsbeskatning etter art. 7 innebærer at selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge med virksomhetsinntekt likevel ikke skal komme til beskatning etter § 2-3 (1) b. At Norge har gitt avkall på skattlegging etter kildeskattprinsippet medfører at det ikke oppstår juridisk dobbeltbeskatning. Motsatt vil selskaper hjemmehørende i Norge bli skattepliktig hit etter art. 7 og ikke i annen avtalestat.

Unntak fra hjemstatsbeskatning følger videre av art. 7 (1) jf. art. 5. Kildeskattprinsippet skal likevel anvendes dersom virksomhetsinntekter tilskrives gjennom ”*permanent establishment*” (fast driftssted) i Norge.

Det oppstår en rekke interessante avgrensningsspørsmål relatert til vilkårene for skattepliktig virksomhetsinntekt for selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge. I det følgende vil jeg behandle skatteplikt i medhold av skatteloven og OECDs mønsteravtale. Med skatteplikt mener jeg de grunnleggende bestemmelser som knytter et skattesubjekt til en skattehjemmel.

Spørsmål som oppstår ved beregningen av skatteplikt og spørsmål i relasjon til EØS-rett er ikke er en del av de reglene som kommer til anvendelse for kildeskattprinsippet isolert sett og inngår derfor ikke i rammen av problemstillingen.

1.3 Rettslig plassering

Skatteplikt er et inngrep i selskapets økonomi og hører derfor hjemme under offentlig rett. Reglene for begrenset skatteplikt etter § 2-3 (1) b av selskap hjemmehørende utenfor avtaleland eller ikke hjemmehørende noen sted, omtales som norsk utenlandsskatterett.² Utenlandsskatterett er et offentligrettslig fag, og offentligrettslige prinsipper vil tilkomme. For eksempel vil kravene til god forvaltningsskikk og legalitetsprinsippet kunne sette grenser for ligningsmyndighetenes behandling av en skattesak.

Skatteplikt pålegges skattytere av staten for å skaffe økonomisk rom for offentlig forbruk og investeringer.³ At legalitetsprinsippet kommer til anvendelse, betyr at reglene for ileggelse av skatteplikt må være forankret i klare regler og fortolket etter forvaltningsrettslige kriterier. I internasjonal skatterett er legalitetsprinsippet forankret i folkerett hvor det også foreligger et prinsipp om tilknytning mellom skattyter og opptjent

² Zimmer (2009) s. 23.

³ Zimmer (2005) s. 27.

formue eller inntekt, for at skatteplikt skal være aktuelt. Med grunnlag i folkerettslig sedvane vil det tilkomme krav til fortolkningen av skatteavtaler, tilsvarende som for forvaltningsretten.

1.4 Rettskilder i norsk utenlandsskatterett

Norsk utenlandsskatterett er, som all annen norsk rett, omfattet av den alminnelige rettskildelære slik den er fremstilt av blant annet Eckhoff⁴. En generalhenvisning til Eckhoff vedrørende rettskildene for ligningsvedtak om kildebeskatning etter norsk rett er herved gjort.

I denne oppgaven har jeg valgt å dele rettskildene inn i primær- og sekundærkilder. Med primærkilde menes lovtekst, tilhørende forarbeider og eventuell rettspraksis. Med sekundærkilder menes ligningspraksis og administrative uttalelser. Begrunnelsen for en slik inndeling er at ligningsvedtak om skatteplikt generelt bygger på myndighetenes egen tolkning av rettsregel slik de er vedtatt av lovgiver selv, mens domstolen prøver gyldigheten av disse. Ulikheten er derfor at sekundærkildene kan komme fra lovgiver selv, mens primærkildene er en objektiv vurdering av rettsreglene.

Skatterettslige problemstillinger skal avgjøres etter en skatterettslig vurdering. Det er derfor naturlig at skatteloven og tilhørende rettskilder anvendes. Et selskap kan være omfattet av skatteloven, samtidig som aksjerettslige og selskapsrettslige bestemmelser må vurderes. Et selskaps skatteplikt kan derfor grense til vurderinger i andre lovgivninger. I slike tilfeller kan lovene ivareta samme hensyn, eller være så nært beslektet, at gode grunner taler for å gi disse anvendelse på en skatterettslig vurdering. Skatteloven er derfor tilknyttet lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13 juni 1997 nr. 44 (asl.) og lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) av 21 juni 1985 nr. 83 (sel.) som kan komme til anvendelse på skatterettslige vurderinger.

⁴ Eckhoff v. Helgesen, Rettskildelære (2001).

Det er skatteavtale med annen stat som direkte binder norske myndigheter og domstol, forutsatt at skatteavtalene er inkorporert etter nærmere vilkår. Dette kommer jeg tilbake til under punkt 3 nedenfor.

Lignings-ABC gjelder ikke som bindende rettskilde for domstolen, og man kan derfor ikke kategorisk tillegge den relevans. Jeg henviser her til vurderingene av Aarbakke og Eckhoff, der det ikke er enighet hvorvidt man skal tillegge ligningspraksis rettskildemessig vekt hos domstolen.⁵ Lignings-ABC gjelder som en veiledning til bruk hos ligningsmyndighetene, men anses for å være oppdatert med hensyn til gjeldende rett.

2 Skatteplikt til Norge

2.1 Betydningen om et selskap er hjemmehørende i riket

Hvorvidt selskapet er hjemmehørende i riket eller ikke, har avgjørende betydning for skatteplikt etter globalinntektsprinsippet i medhold av § 2-2 eller kildeskattprinsippet i medhold av § 2-3.

Globalinntektsprinsippet innebærer skatteplikt for all inntekt opparbeidet både i Norge og i utlandet, jf. § 2-2 (6). Det er ingen begrensninger med hensyn til hvor inntekten geografisk sett kommer fra, så lenge selskapet er hjemmehørende i riket etter § 2-2 (1). Ordlyden oppstiller heller ingen vilkår eller momenter for når et selskap er hjemmehørende i Norge. Presiseringer er inntatt i rettsavgjørelser og juridisk teori, som behandles nærmere i punkt 2.2 nedenfor. Dersom selskapet ikke oppfyller disse, kan ikke globalinntektsprinsippet anvendes. Selskapets inntekter kan derimot komme til beskatning etter kildeskattprinsippet i medhold av § 2-3. Kildeskattprinsippet kan først anvendes når selskapet ikke er

⁵ Brudvik (2010) s. 57 med videre henvisninger

hjemmehørende i riket etter § 2-2. Dette følger av overskriften til § 2-3. Det oppstilles imidlertid ingen begrensninger med hensyn til hvor selskapet er hjemmehørende. Det spiller derfor ingen rolle om selskapet er hjemmehørende i en annen stat, i flere stater eller ikke i noen stater. Inntekter som kommer til beskatning etter kildeskattprinsippet, er derimot begrenset til de inntekter som positivt er nevnt i bestemmelsen. Inntektstyper som ikke kan subsumeres under § 2-3, er derfor ikke omfattet av kildeskattprinsippet i norsk skattelov.

2.2 Nærmere om "hjemmehørende i riket" etter § 2-2 (1)

Ordlyden inneholder ingen avgrensningskriterier for det skatterettslige innholdet av "hjemmehørende i riket". Etter en naturlig språklig forståelse må det nok kreves at selskapet har en substans utover et minimum i Norge, for eksempel ved kontorer, ansatte, maskiner, kunder eller lignende. Kravet bør imidlertid ikke være for strengt for mindre selskaper da de i motsatt fall sjelden vil kunne omfattes av globalskatteplikt.

Ot.prp. nr. 86 (1997 - 1998) side 33 uttaler at rettspraksis er begrenset, men at andre kilder kan inneholde presiseringer med hensyn til innholdet i vurderingen om et selskap er "hjemmehørende i riket." Dette kan tyde på at avgrensningene har større teoretisk enn praktisk interesse. For problemstillingen her er avgrensningene imidlertid avgjørende.

Spesielt for selskaper registrert i utlandet uttaler forarbeidene side 33 at det skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. Dette viser at formell registrering ikke er avgjørende. Et selskap kan derfor bli skattepliktig etter globalinntektsprinsippet, uavhengig av registrering, for eksempel i et lavskattland.

Lovgiver har dermed bestemt at for spørsmålet om et selskap er "hjemmehørende i riket" etter § 2-2, er den reelle tilknytningen til Norge mer anvendbar enn registrering. Dette kan sammenlignes med substanskravet nevnt ovenfor, som sannsynligvis ikke ville bygget på formelle kriterier. At et selskap kan anses "hjemmehørende i riket" etter § 2-2 krever derfor etter en naturlig språklig forståelse støttet av forarbeidene, noe mer enn at et selskap alene er tilknyttet Norge.

Formell registrering av selskap i Norge er derfor ikke et vilkår, men vil nok være et moment for at et selskap er hjemmehørende i Norge.⁶ Hvis andre momenter ikke kommer til anvendelse, vil registrering i Norge kunne tale sterkere for at selskapet er hjemmehørende under § 2-2. Dette kan typisk være mindre selskaper uten vesentlig substans og selskaper nylig etablert. I slike tilfeller må man nødvendigvis støtte seg til formelle kriterier slik at globalinntektsprinsippet kan anvendes.

2.2.1 Selskapets reelle tilknytningsforhold

Forarbeidene uttaler på side 33 blant annet at ”hjemmehørende” er til en viss grad klarlagt i ligningspraksis og administrative uttalelser. Et selskaps tilknytningsforhold til Norge må vurderes i lys av de skatterettslige krav som stilles til ”hjemmehørende i riket” under § 2-2. Selv om dette er en skatterettslig vurdering, kan det ikke utelukkes at selskapsrettslige momenter tilkommer, jf. ovenfor under punkt 1.4. Administrative uttalelser om selskapsrettslige forhold kan derfor være relevante.

I Utv. 1995 s. 481 FIN, uttalte Finansdepartementet seg i brev til Sentralskattekontoret for storbedrifter. Uttalelsen gjaldt forholdet mellom anvendelsesområdet for NOKUS-reglene og sktl. 1911 § 15 (1) b, nå § 2-2 (1).⁷ Spørsmålet var blant annet når anses et utenlandsk registrert selskap ”hjemmehørende i Norge” etter § 2-2 (1). Uttalelsen har derfor relevans for problemstillingen her. Det ble blant annet uttalt:

”Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.”

Videre ble det uttalt:

⁶ Lignings-ABC 2010 s. 1211.

⁷ Ot. Prp nr. 86 (1997 – 1998) s. 153.

”Departementet anser det ikke som noen nyskapning at utenlandskregistrert aksjeselskap skal opptas til vanlig selskapsligning i Norge etter skatteloven § 15 [nåværende § 2-2 (1), min tilføyelse], når selskapet styres herfra på en så kvalifisert måte at det anses hjemmehørende her.”

Uttalelsen gjaldt blant annet lovtolkning av ”hjemmehørende i riket” i § 2-2 (1) fra lovgiverhold. Den kan derfor illegges mer rettskildemessig vekt enn uttalelser fra andre hold enn lovgiver.

Departementet antok at dersom den faktiske ledelse på styrenivå er foretatt fra Norge, vil dét kunne være avgjørende for at selskapet skal anses ”hjemmehørende i riket” etter § 2-2 (1), uavhengig av hvor selskapet er registrert, jf. ordlyden ”selv om (...)”. Uttalelsen viser at i de tilfellene der et selskap har reell tilknytning til Norge og minst en annen stat, skal ledelse på styrenivå være avgjørende. Forarbeidene på side 33 uttaler tilsvarende:

”I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.”

Etter dette er uttalelsen i tråd med forarbeidenes ordlyd. Dette viser at et selskap – også registrert i utlandet – kan være hjemmehørende i riket etter § 2-2 når de reelle tilknytningsforhold tilsier dette. Det må derfor foretas en konkret vurdering av alle forhold som kan tenkes relevante. Hvis selskapet etter denne vurderingen bare delvis kan tilknyttes Norge, for eksempel hvis selskapet også anses hjemmehørende i en annen stat, skal ”ledelse på styrenivå” være avgjørende for at selskapet kan beskattes etter globalinntektsprinsippet. Dette viser at dersom ledelse på styrenivå befinner seg i Norge, vil selskapet i utgangspunktet være hjemmehørende etter § 2-2. Et selskap kan i prinsippet ha kontorer, ansatte, kunder etc. representert i flere stater, men det er den virkelige ledelsen som hovedsakelig er representert kun én gang, i én stat. Kriteriet kan derfor sies å være det som best harmonerer med den språklige forståelsen av ordet hjemmehørende.

Hvis et selskap er hjemmehørende i Norge, men den virkelige ledelsen flytter ut, vil et selskap da ikke lenger være omfattet av globalinntektsprinsippet. Det kan derfor spørres om det er et vilkår for "hjemmehørende i riket" at ledelse på styrenivå befinner seg i Norge.

Etter gjennomgangen av primærkildene ovenfor gir ordlyden liten veiledning. Forarbeidene viser uttrykkelig at selskapets virkelige ledelse er det avgjørende kriteriet. Motsatt skal det derfor mye til for at et selskap kan anses hjemmehørende etter § 2-2 dersom den virkelige ledelsen befinner seg i annen stat. I praksis kan det tenkes at ledelsen befinner seg en kortere periode utenfor Norge.

Spørsmålet blir da: Er utflytting av ledelsen tilstrekkelig til at selskapet ikke anses hjemmehørende i Norge? Primærkildene gir liten veiledning om dette. Svaret må derfor bero på administrative uttalelser og ligningspraksis der det finnes.

I Utv. 1998 s. 848 FIN behandlet Finansdepartementet en henvendelse fra et advokatfirma vedrørende selskapsrettslig spørsmål der et selskap registrert i Norge vurderte å flytte styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet. Spørsmålet gjaldt i tillegg skatterettslig vurdering om utflytting medførte at selskapet ikke var hjemmehørende her. I punkt 3 ble det for norskstiftede selskaper henvist til forarbeidene og uttalt at det må

"bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har i Norge (...) Avholdelse av styremøter i utlandet er imidlertid heller ikke avgjørende for å anse selskapet som ikke hjemmehørende her."

Uttalelsen viser at styremøter i utlandet ikke umiddelbart vil unnta selskapet fra å være hjemmehørende i riket under § 2-2. Dette må derfor innebære at skatteplikt etter globalinntektsprinsippet fortsetter, selv om styremøter avholdes i utlandet. Basert på forarbeidenes ordlyd nevnt ovenfor kan dette forstås i retning av at selskapets tilknytning

ikke lenger er oppfylt. Likevel uttalte departementet at om selskapet registrert i utlandet skal anses ”hjemmehørende i riket” etter § 2-2 (1), må tolkningen

”bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.”

Uttalelsen viser at et selskap under § 2-2 i praksis kan avholde styremøter i utlandet ved siden av globalinntektsprinsippet. Dette må være i samsvar med en utvidende fortolkning av forarbeidene, men det dannes ingen klare retningslinjer for hvor mye eller lite ledelse i utlandet som kreves før selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i Norge. I tillegg viser det siterte at vurderingstemaet kan arte seg ulikt avhengig av hvor selskapet er registrert.

I juridisk teori har både Leegaard⁸ og Hole⁹ i samme retning kritisert den ovennevnte uttalelsen fra Finansdepartementet. Leegaard er av den oppfatning at uttalelsen fra Finansdepartementet ikke var ment å innebære en forskjellsbehandling av selskaper registrert i Norge eller ikke. Hole argumenterer for at spørsmålet om et selskap er hjemmehørende i Norge bør avgjøres ut fra hvor selskapet har sin faktiske ledelse, uansett om

”et utenlandsk registrert selskap kan anses hjemmehørende i Norge, eller om selskap registrert i Norge kan anses hjemmehørende i utlandet”.

Det skal ikke her gås nærmere inn på disse synspunktene, men det kan konstateres at uttalelsen fra Finansdepartementet sannsynligvis ikke var optimal for den egentlige rettsregelen og at det derfor ikke er grunnlag for å praktisere vilkåret ”hjemmehørende” ulikt basert på hvor selskapet er registrert.

⁸ Utv. 2001 s. 928.

⁹ SR 2000 s. 18.

Basert på gjennomgangen av rettskildematerialet ovenfor er formell registrering i den ene eller andre stat av underordnet betydning for spørsmålet om et selskap er ”hjemmehørende i Norge” etter § 2-2 (1). Dette medfører at det avgjørende er selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. Spørsmålet blir nå: Hvilke momenter tilkommer ved vurderingen av selskapets reelle tilknytningsforhold?

I forarbeidene til den tidligere bestemmelsen, Ot. Prp nr. 16 (1991 – 1992) s. 67, uttales det – noe kategorisk – at et selskap er

”hjemmehørende i Norge dersom det har (hoved)kontoret her”.

Videre kunne selskapet bli skattepliktig etter globalinntektsprinsippet dersom hovedkontoret er lokalisert her mens selskapet samtidig har flere kontorer i andre land. I så fall kunne det i utgangspunktet foreligge en viss reell tilknytning til flere land, men størst tilknytning til Norge, slik at selskapet blir ”hjemmehørende i Norge” etter § 2-2 (1).

Ot. Prp nr. 86 (1997 - 1998) s. 33 presiserer ikke hvilke momenter som skal tas i betraktning under vurderingen av et selskaps reelle tilknytningsforhold. Det betyr at alle elementer som danner et tilknytningsforhold mellom et selskap og en stat, er relevante etter forarbeidenes ordlyd. De kan imidlertid tenkes at de øvrige rettskilder indikerer en snevrere vurdering.

I Utv. 1998 s. 848 FIN ble det i punkt 4 blant annet uttalt:

”I denne samlede bedømmelse kan mange andre momenter inngå, herunder lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret, og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet.”

Uttalelsen støttes av den språklige forståelsen av ”hjemmehørende i riket” i § 2-2 (1), jf. ovenfor under punkt 2.2. Disse momentene kan anvendes i den utstrekning de viser seg i

selskapet, og medfører en materiell vurdering av hvordan selskapet privatrettslig er organisert.

Videre uttales det:

”Særlig vekt bør legges på om selskapet etter styreutflyttingen mv fortsatt må anses underlagt aksjelovgivning.”

Dette betyr at selskapsrettslig organisering kan være avgjørende for om selskapet blir skattepliktig etter globalinntektsprinsippet. Et slikt moment vil kunne innebære at en skatterettslig vurdering kan foretas ved å støtte seg til aksjelovens premisser. Dette er nok bakgrunnen for at Utv. 1998 s. 848 FIN uttaler at dersom selskapet er underlagt aksjelovgivning, kan det tale for at selskapet har reell tilknytning til Norge. Uttalelsen er nå inntatt i Lignings-ABC 2010 s. 1211, og er nå veiledende for ligningsmyndighetene.

I eldre juridisk teori oppstiller Aarbakke (1990), på side 391 følgende, ulike kriterier som illustrerer de tilfellene der et selskap kan anses som reelt tilknyttet Norge. Disse kriteriene kan ikke anses å gi noen uttømmende liste, jf. uttalelsen ”f. eks”. Aarbakke legger noe vekt på de formelle kriteriene, herunder hva som er bestemt i selskapets vedtekter om at ”selskapet etter sine vedtekter skal ha kontor i riket (...)” og ”skal ledes fra et sted i riket (...)”. Dette kan være gode utgangspunkt fordi vedtektene gir uttrykk for både et selskaps formelle tilknytning og formål. Lignings-ABC 2010 s. 1211 oppstiller andre materielle vilkår som også kan være av betydning. Disse kriteriene må sies å være en kodifisering av de kriteriene som har oppstått i etterfølgende uttalelser fra Finansdepartementet og Høyesteretts praksis. Det synes som om doms- og ligningspraksis ikke anvender formelle kriterier i samme grad som Aarbakke. Dette kan skyldes utviklingen i selskapers internasjonale tilpasning der en rekke privatrettslige kontrakter regulerer rettsforholdet mellom selskaper.

Dette taler for at selskapets reelle tilknytning til Norge ikke skal vurderes etter vedtektene, slik Aarbakke til en viss grad illustrerer, men kun vurderes etter materielle momenter på administrativt nivå, slik Utv. 1998 s. 848 og Lignings-ABC 2010 s. 1211 følgende. En slik vurdering støttes av det faktum at dersom de materielle momentene ikke er avgjørende hvorvidt selskapet er hjemmehørende her, bestemmer Ot. Prp. Nr. 86 (1997 – 1998) s. 33 at det avgjørende er om ledelse på styrenivå finner sted i Norge.

2.2.2 Ledelse på styrenivå

Vurderingen ovenfor viste at ledelse på styrenivå er et viktig moment i vurderingen av når et selskap er reelt tilknyttet Norge, og dessuten avgjørende i grensetilfeller. Primærkildene utdyper derimot ingen presiseringer med hensyn til hvem som positivt må være omfattet av ledelse eller om det kan oppstilles handlingskrav til styret. Derfor er det uklart om kriteriet er oppfylt når enkelte styremedlemmer befinner seg i Norge, mens resten befinner seg utenfor. De øvrige rettskildene kan vise at kriteriet er snevrere. Spørsmålet er: Hvilket substanskrav oppstilles til ”ledelse på styrenivå”?

Etter en språklig forståelse av ”ledelse på styrenivå” kan man tolke det slik at det er ansatte i styret som er omfattet, herunder styreleder og styremedlemmer. Dersom disse stillingene har sitt sete i Norge, vil dette etter forarbeidene medføre at selskapet er reelt tilknyttet Norge og derav omfattet av globalinntektsprinsippet. Allerede etter dette kan det tyde på at ordlyden oppstiller en viss substans.

Begrepets innhold hører riktignok til en selskapsrettslig vurdering, regulert i aksjeloven kapittel 6, som gjelder for selskaper omfattet av norsk aksjelov. Dersom selskapet er opprettet og registrert utenfor Norge, vil ikke aksjeloven gjelde. Å søke veiledning i norsk aksjelov vil derfor ikke gi veiledning for utenlandsregistrerte selskaper. Det må derfor foretas en mer konkret vurdering uten bruk av norsk aksje- og selskapslovgivning.

Rt. 2002 s. 1144 gjaldt straff for manglende innsendt ligningsoppgave for fire selskaper hjemmehørende i utlandet, etter lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13.06.80 nr.

24 (heretter lignl.) kap. 12.¹⁰ For at retten kunne ta stilling til om vilkårene for straff var oppfylt, var en av forutsetningene at selskapene var omfattet av skatteplikt til Norge etter daværende § 15 b med tilhørende eldre forarbeider, nåværende § 2-2 (1) a. Saken har derfor betydning for spørsmålet om et selskap er ”hjemmehørende i Norge” etter § 2-2 (1) når ”ledelse på styrenivå, finner sted i Norge” etter Ot. Prp. Nr 86 (1997 – 1998), på side s. 33.

Det ene selskapet var registrert i Panama, de tre andre på Kypros. Førstvoterende, på vegne av en enstemmig Høyesterett, stadfestet lagmannsrettens vurdering. På side 1147 ble det uttalt at

”et utenlandsk selskap må anses skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge”.

Førstvoterende bygde på Lagmannsrettens vurderinger og fant ytterligere støtte fra juridisk teori og den eldre Ot. Prp nr. 16 (1991 – 1992). Selskapet ble derfor ansett hjemmehørende etter § 15 (1) b.

Utgangspunktet var at selskapene ble opprettet og registrert i henhold til utenlandsk lovgivning. Lagmannsretten fant støtte for sitt resultat i Utv. 1995 s. 481 FIN og juridisk teori fordi verken lovteksten eller forarbeidene ga klart uttrykk for hvorvidt selskapet måtte anses hjemmehørende i Norge. Det forelå derfor et grensetilfelle hvorvidt selskapene kunne anses hjemmehørende etter § 15 (1) b. Selskapene var i utgangspunktet ikke registrert i Norge, men selskapene ble ledet herfra da det ifølge byretten fant kun én person som var ”reell eier (...) og at selskapene var ledet og kontrollert på styrenivå i Norge” (på side 1146). Kriteriet ledelse på styrenivå ble derfor ansett oppfylt da eieren hadde de sentrale funksjoner forarbeidene oppstiller, og at disse funksjonene ble utført i Norge.

¹⁰ Straffereglene ble endret ved lov av 10.04.92 nr. 32.

Dommens faktum var blant annet at kun én person ledet selskapene fra Norge. Resultatet viser blant annet at hvis den reelle ledelsen av et selskap skjer fra Norge, vil globalinntektsprinsippet kunne anvendes.

Rettens vurdering gjaldt ikke hvilke konkrete styremedlemmer som må være representert i Norge. Derfor er det fortsatt uklart om globalinntektsprinsippet kan anvendes for selskaper med styremedlemmer i og utenfor Norge samtidig.

Utv. 1998 s. 848 FIN (referert overfor under punkt 2.2.1) punkt 3 fulgte opp standpunktene inntatt i Utv. 1995 s. 481 FIN. Under fortolkningen om et substanskrav kreves ble i uttalelsens punkt 4 uttalt:

”I denne samlede bedømmelse kan mange andre momenter inngå, herunder lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret, og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet.”

Uttalelsen oppstiller en del materielle kriterier som kan anvendes. Dette trekker klart i retning av at det oppstilles et substanskrav til ledelsen. De angitte elementene har sitt utspring i privatrettslig organisering av et selskap. Fordi formelle kriterier spiller liten rolle, vil de konkrete forvaltningsavtaler i mindre grad kunne angi stedet for styreledelse. Det er fortsatt stedet hvor styreledelse de facto foretas fra, som må være avgjørende.

2.2.3 Nærmere om substanskravet

I Rt. 2002 s. 1144 uttalte førstvoterende på side 1147 at et selskap må anses hjemmehørende i Norge dersom ”selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge”. Personen som ledet de fire selskapene, var eneste aksjonær og styreleder. Resultatet utdyper derfor ikke mye vedrørende substanskravet. Dommen presiserte ikke hvilke konkrete styrefunksjoner som var avgjørende, men det skulle nok mye til for å anse selskapene ledet fra andre steder enn Norge når alle styrefunksjoner og daglige oppgaver ble foretatt fra

Norge. Dette viser at ledelse på styrenivå kan innebære de daglige arbeidsoppgaver som er tillagt styret, og at det er disse operative funksjonene som et selskap skal vurderes etter.

I Utv. 1998 s. 848 FIN ble det uttalt at ”avholdelse av styremøter i utlandet er imidlertid heller ikke avgjørende for å anse et selskap ikke hjemmehørende her”. Selskapet var i utgangspunktet hjemmehørende i Norge. Fordi avholdelse av styremøter ikke var tilstrekkelig i denne saken, må dette tale for at styremøter isolert sett ikke er en kvalifisert oppgave som alene leder til at selskapet skal anses for hjemmehørende i Norge. Styremøter kan inneholde andre saker enn de rent daglige oppgavene. Uttalelsen viser at slike møter kan være en del av vurderingen, men å avholde slike møter medfører ikke at selskapet ikke er reelt tilknyttet Norge.

Dersom styremøter i utlandet ble anerkjent under substanskravet, ville det kunne føre til illojale tilpasninger ved at for eksempel alle styremøter avholdes i annet land.¹¹ For å sikre det norske skattefundament bør en anvendelse av et slikt moment ikke være en del av substanskravet slik det er uttrykt i uttalelsen.

Så langt gjelder substanskravet generelt for styrefunksjonene som skal finne sted i Norge, men det rettslige innholdet må bero på en vurdering av blant annet hvilke styreoppgaver som følger for selskapet og om styremedlemmene oppholder seg i Norge. Dersom selskapet de facto gjør dét, vil det tale sterkt for å være reelt tilknyttet Norge.

2.2.4 Vurdering av rettsregelen

Når ligningsmyndighetene vurderer et selskap under § 2-2 (1), er den bundet til ordlyden. Det er et grunnleggende prinsipp at det stilles krav om saklighet i argumentasjonen når man vurderer selskapets tilknytning til Norge.¹² Helhetsvurderingen må derfor gjøres konkret innenfor de språklige rammene som ”hjemmehørende” illustrerer. Dersom vurderingen

¹¹ Se også Utv. 2001 s. 928.

¹² Eckhoff (2001) s. 372.

bygger på andre momenter, vil dette kunne være utenforliggende hensyn og stride mot god forvaltningsskikk.

Uttalelsene fra Finansdepartementet presiserer at disse kommer fra ligningsmyndigheters hold og kan preges av at forvaltningsskjønnet trekker i retning av skatteplikt fremfor ikke skatteplikt. Man bør derfor ikke ukritisk legge uttalelsenes resultat til grunn. Er selskapet uenig i departementets eller ligningsmyndighetenes vurderinger, kan man prøve ligningsvedtaket for domstolen.

Et selskap kan også være hjemmehørende i annen stat, for eksempel hvis staten bygger på formelle kriterier. Selskapet kan for eksempel være registrert i et lavskatteland, som i Rt. 2000 s. 1144. En slik situasjon av dobbelt hjemmehørende er ikke ulovlig etter norsk rett, og norsk intern rett har heller ingen regler om forebyggelse av dette.¹³ Selskapet kan derfor bli dobbeltbeskattet. Prinsipielt er det heller ikke utenkelig at et selskap anses ikke hjemmehørende i noen stater. Norsk skattelov vil derfor binde et selskap uavhengig av annen stats jurisdiksjon. Motsatt er det heller ingen rettslige hindre for at et norsk selskap blir dobbelt hjemmehørende, for eksempel ved at annen stat bygger på formelle kriterier.

Umiddelbart kan globalinntektsprinsippet ha negativ virkning da all inntekt og formue skattlegges i Norge, uansett kilde, jf. § 2-2 (6). Norsk skattelov har derimot andre gunstige ordninger for selskapsbeskatning ved blant annet 3 % skatt etter fritaksmetoden for utbytte etter § 2-38 (1) jf. (6) og kredittreglene i § 16-20 følgende. Globalinntektsprinsippet medfører derfor ikke nødvendigvis høy skattebelastning for selskapet. At globalinntektsprinsippet kommer til anvendelse vil kunne medføre redusert beskatning gjennom Norges internasjonale skatteavtalenett. Det kan tenkes at et utenlandsk selskap ønsker å være hjemmehørende i Norge på grunn av disse reglene, for eksempel ved å etablere AS med styreledelse her for å kunne anvende skatteavtaler i kombinasjon med

¹³ Derimot kan problemet løses ved inngåelse av skatteavtaler, jf. punkt 3 følgende.

fritaksmetoden. Det kan derfor hevdes at Norge er et gunstig skatteland, på tross av formålet med globalinntektsprinsippet.

På den andre siden vil skattlegging i Norge virke uheldig for selskaper med virksomhet og styreledelse her, men hovednæring utenfor Norge. Et eksempel er i skipsfart. Tidligere norske selskaper kan være tvunget til å flytte til skattegunstigere land for å være konkurransedyktige. I slike tilfeller virker skattereglene mot sin hensikt. Løsningen på dette kan være å tilpasse skattereglene for denne næringen spesielt.

Det rettslige innholdet som er avgjørende om selskapet er reelt tilknyttet Norge, kan gi svak forutberegnelighet for selskaper. Dette kan medføre at selskapet blir hjemmehørende i Norge uten engang å forutse dette. Et tilfelle av dette er Rt. 2002 s. 1144, der selskapet ikke hadde levert ligningsoppgave basert på en antakelse om at det ikke anså seg hjemmehørende her. Det har vært argumentert for at rettsregelen ikke er helt optimal med tanke på uttalelsene fra Finansdepartementet.¹⁴ Særlig med hensyn til legalitetsprinsippet vil dette argumentet være viktig. Men for at skatteloven ikke skal bli for snever, er det fra ligningsmyndighetenes side lite trolig at dét vil skje. Antallet multinasjonale foretak og internasjonalisering av handel vil kunne medføre økt bruk av § 2-2 (1). For å sikre en dynamisk anvendelse og fortolkning bør lovgiver i hvert fall være varsom med å innskrenke anvendelsesområdet, men kan med fordel presisere hvordan relevante vilkår og momenter forholder seg i helhetsvurderingen, for eksempel ved neste lovrevisjon.

2.3 Nærmere om virksomhetsinntekter etter § 2-3 (1) b

I det følgende forutsettes det at selskapet ikke er hjemmehørende i riket etter § 2-2 (1). Selskaper som ikke er hjemmehørende her, skal kildebeskattes for ”formue i og inntekt av virksomhet” etter § 2-3 (1) b. Utgangspunktet er dermed at selskapet blir begrenset skattepliktig. Men bestemmelsen presiserer ikke hvilke inntekter som konkret skal

¹⁴ Hole (2000) s. 18 følgende og Utv. 2001 s. 928 følgende.

allokeres hit utover at de må komme fra virksomhet. Spørsmålet blir hvilke inntekter omfattes av virksomhetsinntekter?

Virksomhetsinntekt er definert i § 5-30 (1) og omfatter blant annet ”fordel vunnet ved (...) omsetning, (...) realisasjon, (...) og avkastning i virksomheten”. Språklig omfatter fordelsbegrepet all inntekt som har tilknytning til virksomheten. Virksomhetsinntekt etter § 2-3 (1) b omfatter derfor også avkastning av kapital, så lenge dette er en del av ”virksomheten”. Virksomhetsinntektene er ikke uttømmende, jf. ordlyden ”blant annet”. Dette innebærer at de fordeler som til enhver tid kommer fra virksomheten som sådan, er omfattet av skatteplikt etter § 2-3 (1) b. Typiske eksempler er inntekter ved salg av varer og tjenester, herunder også inntekt av formuesgoder, immaterielle verdier mv.

2.3.1 Skattelovens virksomhetsbegrep

Virksomhetsbegrepet er ikke legaldefinert i § 2-3 (1) b, men er presisert i Ot. Prp. Nr. 86 (1997 – 1998) s. 48 til § 5-1. De nevnte forarbeidene vil derfor gi uttrykk for virksomhetsbegrepet i § 2-3 (1) b som jeg kommer tilbake til i neste punkt.¹⁵

Virksomhetsvilkåret i § 2-3 (1) b innebærer for det første at inntekten må komme fra selskapets virksomhet i Norge, jf. ordlyden ”av”. Inntekten må følgelig være tilknyttet virksomheten slik at inntekt som ikke kommer fra virksomheten, heller ikke kan skattlegges etter § 2-3 (1) b.

Ot. Prp. Nr. 86 (1997 - 1998) s. 48 uttaler at det i utgangspunktet må være ”utøvet en aktivitet av et visst omfang og varighet, for skattyters regning og risiko og aktiviteten må ha økonomisk karakter (...)”. Vilkåret kan komme på spissen når det ikke utad er foretatt en handling. Hvorvidt det da foreligger skatterettslig virksomhet etter § 2-3 (1) b, skal avgjøres etter en skjønnsmessig helhetsvurdering av de sentrale momentene i § 5-1. Under

¹⁵ Jf. blant annet Utv. 2006 s. 1750 FIN.

punkt 2.4 vil jeg kommentere og vurdere hvordan momentene anvendes i relasjon til tilknytningskravet i § 2-3 (1) b.

2.3.2 Aktivitetsmomentet

Etter en naturlig språklig tolkning av forarbeidenes ordlyd stilles det kvalifikasjonskrav til at selskapet har foretatt en rettslig eller faktisk handling av en viss betydning og over en viss tid. Dette innebærer at passivitet ikke oppfyller aktivitetsmomentet. Inntekt ved for eksempel kapitalavkastning medfører derfor ikke beskatning etter § 2-3 (1) b.

Kvalifikasjonskravene til aktiviteten er komplementære¹⁶, slik at det prinsipielt ikke stilles store krav til varighet dersom aktiviteten er av stort (økonomisk) omfang, og motsatt.

Den nedre grensen for aktivitet av et visst omfang og varighet vil vise seg ved oppstart av virksomhet i Norge. For at inntekt i planleggingsfasen er skattepliktig etter § 2-3 (1) b, blir spørsmålet om det foreligger skatterettslig aktivitet på innvinningstidspunktet.

Et selskap vil typisk foreta planlegging av flere forretningsmessige forhold rundt virksomheten. Det foreligger ingen kategorisk grense for når inntekter i en planleggingsfase medfører skatteplikt etter § 2-3 (1) b. Spørsmålet må derfor vurderes konkret.

Etter en streng fortolkning av forarbeidenes ordlyd vil ikke planlegging medføre aktivitet, fordi planlegging ikke umiddelbart er en del av aktiviteten isolert sett. For ”aktivitet” må det språklig sett kunne kreves en handling som har nærmere tilknytning til virksomheten enn det planlegging vil ha. Planlegging vil språklig sett innebære forberedelser til aktivitet og må kunne tale for at aktivitet ikke er oppfylt. En enkeltstående transaksjon vil normalt heller ikke tilfredsstille aktivitetsmomentet¹⁷. Dette kan forstås som at inntekt i planleggingsfasen ikke medfører virksomhetsinntekt etter § 2-3 (1) b.

¹⁶ Ot. Prp. (1997 - 1998) nr. 86 s. 48.

¹⁷ Aarbakke (1990) s. 132.

Det kan likevel være utfordrende å trekke en grense som kan anvendes generelt. I helt konkrete tilfeller kan selskapet inngå kontrakt med oppdragsgiver der det avtales oppstart på et gitt tidspunkt. I slike tilfeller vil aktiviteten typisk foreligge på dette tidspunktet, og inntekter i planleggingsfasen medfører heller ikke her virksomhetsinntekt før aktiviteten er igangsatt.

Det kan videre tenkes tilfeller der planleggingen har kommet så langt at man etter en konkret vurdering må anse aktiviteten for startet. Dersom selskapet har foretatt nødvendige investeringer, mottatt konsesjoner fra norske myndigheter eller inngått avtaler med medkontrahenter hjemmehørende i Norge, er dette momenter på at aktivitet må anses påbegynt slik at inntekter i denne fasen bør kunne skattlegges som virksomhetsinntekt etter § 2-3 (1) b.

Planer om skipsbygging eller eiendomsutvikling¹⁸ vil i prinsippet kunne tilfredsstille kravet til omfang. Men hvilke konkrete aktiviteter som medfører skattepliktig virksomhetsinntekt etter § 2-3 (1) b, må likevel vurderes konkret basert på type aktivitet og dens omfang og varighet.

2.3.3 Regning og risiko

At aktiviteten må være foretatt på selskapets regning og risiko innebærer blant annet at det økonomiske ansvaret må ligge hos selskapet. Med regning menes at selskapet har ansvaret for kostnadene aktiviteten krever, mens med risiko menes at selskapet har ansvar for resultatet av aktiviteten.¹⁹ Tolkningen av momentet innebærer at hvis selskapet ikke bærer kostnader eller risiko, vil det kunne tale for at virksomheten utøves av andre, selv om aktiviteten utøves av selskap som ikke er hjemmehørende i Norge. Med risiko må det kunne forstås at selskapet må bære det ansvaret som aktiviteten medfører. Momentene har

¹⁸ Berg-Rolness, (2009) s. 240.

¹⁹ Berg-Rolness, op. cit. s. 126.

størst betydning for avgrensningen mot arbeidsinntekter i tjenesteforhold der regning og risiko foreligger hos arbeidsgiver.

Ot. Prp. (1997 - 1998) nr. 86 s. 48 uttaler ikke eksplisitt at aktiviteten må foreligge hos selskap ikke hjemmehørende i Norge, jf. ovenfor under punkt 2.5.1, men momentet om regning og risiko innebærer at ansvaret for økonomi og resultat, eller i hvert fall en del av dette i samarbeidstilfeller, må ligge hos selskapet. Det må i så fall vurderes konkret om virksomhetsvilkåret er oppfylt hvis virksomheten drives i samarbeid med et annet selskap.

2.3.4 Aktivitetens økonomiske karakter

For at aktiviteten skal kunne kvalifisere til skatterettslig virksomhet, må den være av økonomisk karakter. Momentet har størst betydning for avgrensningen til fritidsaktivitet hos personlige skattesubjekter der fritidsaktiviteter i utgangspunktet ikke medfører skattepliktig virksomhetsinntekt. Et selskap hviler derimot på en forutsetning om økonomisk aktivitet og vil i praksis foreta investeringer og derfor gå med underskudd ved oppstart av virksomhet. Dette er ikke i veien for at aktivitetens økonomiske karakter er oppfylt fordi det er virksomheten som sådan som må være av økonomisk karakter. Å konstatere at aktiviteten har økonomisk karakter skulle derfor bli en enkel vurdering når man vurderer virksomhetsvilkåret i § 2-3 (1) b.

2.3.5 Skatterettslig tilknytningskrav

For at virksomhetsinntekt kan skattlegges etter § 2-3 (1) b, er det et vilkår at selskapet ”utøver eller deltar i” virksomheten. Vilkåret må sees i sammenheng med den aktiviteten som foretas, og krever tilknytning mellom selskapet og virksomheten. Dette innebærer at virksomheten må være utøvet av selskapet, jf. begrepet ”utøver”, eller i samarbeid med andre, jf. begrepet ”deltar i”.

Det kan tenkes tilfeller der selskapet inngår avtaler med oppdragstakere som skal utføre aktiviteten på vegne av selskapet. I så fall kan det være tvilsomt om selskapet ”deltar i”

virksomheten. Da blir spørsmålet: Vil annen oppdragstakers utførelse av aktivitet medføre at oppdragsgiver, selskapet, ikke ”deltar i” virksomheten?

Etter en streng ordlydsfortolkning gjelder kildeskattprinsippet for selskaper som direkte utøver eller deltar i virksomhet i samarbeid med andre. Dersom andre skattytere utfører virksomheten, vil ikke vilkårene for begrenset skatteplikt etter ordlyden være oppfylt for selskapet.

Ot. Prp. Nr. 92 (2004 - 2005) på side 77 uttaler imidlertid: ”Det har ingen betydning hvem som har utøvet aktiviteten”. Uttalelsen er en del av aktivitetskravet i foretaksmodellen som gjelder for personlige næringsdrivende, og presiserer derfor ikke rettsstilstanden for § 2-3 (1) b. Dette viser likevel at norsk skattelov åpner for at skatteplikt kan inntre på tross av bortsetting av aktiviteten. Det kan diskuteres hvorvidt en fortolkning er forsvarlig etter legalitetsprinsippet. Dersom virksomheten utøves av andre enn selskapet, må skatteplikt i så fall inntre etter en utvidet tolkning av § 2-3 (1) b. Spørsmålet blir da om det er grunnlag for en slik forståelse av rekkevidden.

Dette ble vurdert i § 2-3 (1) b i fortolkningsuttalelse av Utv. 2006 s. 1750 FIN. Spørsmålet var om forvaltningsavtale basert på Kredittilsynets standardavtale, innebar skatteplikt etter § 2-3 (1) b. En investor, som var hjemmehørende i utlandet, hadde eierskap og det økonomiske ansvaret for virksomheten, mens aktiviteten ble utøvet av den norske oppdragstakeren. Departementet var av den oppfatning at forvaltningsavtalen innebar at investoren ikke hadde deltatt i virksomhet og følgelig ikke var begrenset skattepliktig til Norge. Om aktivitetsmomentet ble det uttalt at det *”i prinsippet er uten betydning om selskapet utøver aktiviteten selv (...), eller om denne blir utøvet gjennom engasjering av andre”*, og videre at det sentrale er *”summen av den aktiviteten som investor og det engasjerte, norske verdipapirforetaket (på investors vegne) utfører.”* Departementet uttalte avslutningsvis at det *”i et konkret tilfelle vil kunne foreligge slike omstendigheter at også avtale (...) med en norsk forvalter kan medføre begrenset skatteplikt til Norge (...)”*. Departementets uttalelse gir veiledning om rekkevidden av kildeskattprinsippet i

medvirkningstilfeller. For det første viser uttalelsen at det ikke kan utelukkes at et selskap blir begrenset skattepliktig selv uten oppfylt aktivitetsmoment. For det andre viser uttalelsen at medvirkning til aktivitet tilfredsstiller de krav som følger av virksomhetsvilkåret i § 5-1. For det tredje viser uttalelsen at medvirkning til aktivitet beror på om vilkåret ”deltar i” er oppfylt. Departementet uttalte at dette beror på medvirkningens ”innhold og omfang. Det må mer til for å konstatere norsk drift på grunn av oppdraget, enn for å konstatere virksomhet her på grunn av det.” Det siterte berører kjernen i tilknytningskravet. Hvis aktiviteten utføres av norsk oppdragstaker, må det vurderes om utenlandsk oppdragsgiver driver virksomhet her. Dette må bety at hvis hele aktivitetens drift bortsettes til norsk oppdragstaker, uten at utenlandsk oppdragstaker medvirker, taler dette for at tilknytningskravet ikke er oppfylt.

Lovtolkningen kom fra Finansdepartementet. Det er derfor grunn til å vektlegge denne ved spørsmålet om aktivitetsmomentets rekkevidde i medvirkningstilfeller.

Tilsvarende problemstilling ble vurdert i Rt. 2001 s. 512 Safe Service AB. Spørsmålet var blant annet om aktivitet bortsatt til medkontrahent, oppfylte aktivitetsmomentet for Safe Service som oppdragsgiver. Boström rederi AB, hjemmehørende i Sverige, inngikk avtale med Safe Service AB, også hjemmehørende i Sverige, om levering av ulike drifts- og vedlikeholdstjenester på en boligrigg på norsk sokkel. Med bakgrunn i blant annet manglende erfaring, inngikk Safe Service avtale om levering av cateringtjenester til Chalk Catering AS, som var hjemmehørende i Norge. Spørsmålet var om Safe Service AB kunne skattlegges etter daværende § 15 (1) c, nå § 2-3 (1) b, for inntekt ved levering av cateringtjenestene ved identifikasjon med Chalk Catering, eller om tjenestene ble utøvet av Chalk Catering selvstendig. Høyesterett vurderte avtaleforholdet konkret i lys av lovkravet, og viste til at det blant annet forelå instruksjonsmyndighet overfor Chalk Catering, og at Safe Service hadde en vesentlig interesse i at forpliktelsene ble oppfylt. Førstvoterende uttalte på side 519 at

”Safe påtok seg å levere cateringtjenestene til medkontrahenten Broström, som på sin side kunne gjøre ansvar gjeldende overfor Safe om kontrakten ikke ble overholdt. På samme måte var Chalk forpliktet overfor Safe.”

Førstvoterende, med tilslutning av de øvrige dommerne kom til at Safe Service kunne identifiseres som medvirker til levering av cateringtjenestene slik at Chalk Catering ikke kunne sies å utøve disse selvstendig. Av denne konkrete fortolkningen av kontrakten kom Høyesterett til at forpliktelsene om ansvar og resultat i kontrakten medførte at aktivitetsmomentet var oppfylt hos Safe Service.

Vurderingene av Utv. 2006 s. 1750 FIN og Rt. 2001 s. 512 kan forstås slik at det ikke er et vilkår at selskap som ikke er hjemmehørende i Norge, deltar i aktiviteten selv. I begge tilfellene manglet det deltakelse i aktivitet hos selskapene. Men selskapene hadde fortsatt ansvar og risiko for aktiviteten. Dette var i Safe Service-dommen avgjørende for oppfylt aktivitetsmoment, og derfor skatteplikt etter § 2-3 (1) b.

Dommen og uttalelsen viser at tilknytningskravet krever et visst økonomisk ansvar og en viss risiko ved aktiviteten dersom denne er bortsatt til oppdragstaker. Dersom et slikt kontraktsansvar, eller lignende privatrettslige fragmenter foreligger, kan det lede til begrenset skatteplikt etter § 2-3 (1) b for oppdragsgiver. Finansdepartementets uttalelse om lovtolkning er nok i tråd med dommens resultat. På den andre siden var rettskildematerialet begrenset i 2001. Blant annet ble det anført en belgisk høyesterettsdom om at bortsetting av hele tjenesten til oppdragstaker skal bedømmes selvstendig, slik at Chalk ikke skulle kildebeskattes. X Det kan derfor være grunnlag for å være varsom med fortolkningen av privatrettslige kontrakter som grunnlag for skatteplikt i lys av legalitetsprinsippet, særlig i de tilfeller der fortolkningen gjøres konkret uten støtte i primærkilder.

Spørsmålet blir nå: Kan selskapet skattlegges etter § 2-3 (1) b for virksomhetsinntekt dersom det verken foreligger økonomisk ansvar og risiko hos selskapet?

Rt. 1997 s. 1646 Trinc/Trag gjaldt blant annet om oppdragsgiver kunne kildebeskattes etter identifikasjon med oppdragstaker. Trigon Contracting AG (heretter Trag), hjemmehørende i Sveits, drev aktivitet i norsk beskatningsområde og var derfor skattepliktig hit etter daværende § 15 (1) c (nåværende § 2-3 (1) b) jf. petrsktl. § 1. Trag leide inn borerigg fra Trigon Inc. (heretter Trinc), registrert i Liberia, for bruk i borevirksomheten. Av denne grunn ble Trinc også begrenset skattepliktig for deltakelse i borevirksomheten etter kildeskattprinsippet. Ligningsmyndighetene tolket tilknytningskravet slik at Trinc kunne skattlegges ut fra at den konkrete aktiviteten medførte felles virksomhet i norsk beskatningsområde. Mindretallet (dommer Rieber-Mohn) var enig med ligningsmyndighetene i at inntektene hos Trinc hadde et nært tilknytningsforhold til Trag. Dette ble basert på at selskapene hadde samme eiere, og at Trag alltid leide inn rigg fra Trinc, mens Trinc aldri leide ut riggen til andre enn Trag. Mindretallet uttalte på side 1658: *”Realiteten var at de to selskaper var sammenvevet i økonomisk og administrativ henseende utover det et ordinært utleieforhold tilsier.”* Trinc hadde derfor tilstrekkelig interesse i den økonomiske risikoen, og måtte følgelig skattlegges etter kildeskattprinsippet. Vurderingen ble gjort etter et gjennomskjæringssynspunkt der selskapsrettslig organisering ikke ble ansett avgjørende, men at avtaleforholdet medførte at Trinc kunne identifiseres med Trag ved utførelsen av virksomheten.

Høyesteretts flertall (på fire dommere) mente derimot at dette konkrete tilfellet gjaldt kun utleie av rigg. Slik utleie innebar ikke deltakelse i den operative boreaktiviteten som ble drevet av Trag. Det forelå derfor ikke felles virksomhet med hensyn til boreaktiviteten. Trag var derfor selvstendig ved utførelsen av oppdraget. For spørsmålet om felles regning og risiko uttalte førstvoterende at Trag var ansvarlig for gevinst og tap, mens Trinc kun fikk leieinntekter fra Trag. Selv om selskapene hadde samme eiere, som endelig var ansvarlige for all gevinst og tap, var ikke dette nok til at Trinc kunne sies å ha noen økonomisk risiko i aktiviteten. Trinc kunne ikke identifiseres med å drive felles borevirksomhet med Trag. Vilårene for skatteplikt etter kildeskattprinsippet var følgelig ikke oppfylt.

Dommen stadfester at hvis et selskap skal kunne skattlegges med grunnlag i felles virksomhet med et annet selskap, er det sentrale om virksomheten er utøvet for felles rådighet og felles regning og risiko, slik førstvoterende i Trinc/Trag-dommen uttalte på side 1654. For at det skal foreligge felles virksomhet, kreves det derfor at det andre selskapet kan identifiseres med et visst ansvar og forpliktelser overfor virksomheten som utøves. I så fall vil kildeskattprinsippet kunne anvendes. Dersom oppdragstaker utfører virksomheten selvstendig med hensyn til blant annet aktivitet, resultat, ansvar og oppgjør, vil dette tale i retning av at oppdragstaker utfører virksomheten selvstendig. Da kan kildebeskatning ikke foretas hos oppdragsgiver.

Den ene siden av tilknytningskravet er at utøvelsen eller deltakelsen i virksomheten også må ”drives her eller bestyres herfra” jf. § 2-3 (1) b. Vilåret ”bestyres herfra” omfatter de tilfeller der selskapet befinner seg i Norge, mens aktiviteten foregår utenfor, typisk i skipsfart. Utgangspunktet er at virksomheten må drives i eller styres fra Norge dersom virksomheten foretas utenfor Norge. I tilfeller der virksomheten ”bestyres herfra”, kan selskap som ikke er hjemmehørende i Norge bli begrenset skattepliktig, enten som hovedmann eller deltaker der hovedmannen er selskap hjemmehørende i Norge. Vilåret er uansett at enten virksomheten eller bestyrelsen av denne må foretas i Norge.

En annen side av tilknytningskravet er vilåret ”deltar i”. I Safe Service-dommen, gjengitt ovenfor, ble Safe begrenset skattepliktig med grunnlag i den konkrete tilknytningen til aktiviteten som avtaleforholdet medførte. Dommen konstaterte at det ikke kreves fysisk deltakelse i aktiviteten i Norge. Tilknytningskravet ble ansett oppfylt fordi kontrakten innebar at Safe Service hadde instruksjonsmyndighet og ansvarsforhold i relasjon til cateringtjenestene utført av Chalk Catering. Safe Service var derfor tilknyttet cateringtjenestene og ble derfor skattepliktig etter kildeskattprinsippet.

Denne siden av tilknytningskravet ble igjen vurdert i Rt. 2008 s. 233 Kellogg Brown & Root. Spørsmålet var om salgsgevinst av fartøy skulle allokere til eierskapet i England, eller til virksomheten her etter kildeskattprinsippet.

Kellog Brown & Root var hjemmehørende i England og drev virksomhet gjennom et riggfartøy på norsk sokkel. Mens fartøyet var i virksomhet her, ble det solgt med gevinst. Ett av spørsmålene som oppsto, var om gevinsten skulle skattlegges som virksomhetsinntekt etter § 2-3 (1) b, eller om den skulle allokere til eierskapet i England.

Det var på det rene at skipet var i virksomhet i Norge. Kellog Brown & Root mente at § 2-3 (1) b begrenset seg til virksomhet ”alene” (avsnitt 14), slik det het i skatteloven av 1911, slik at skatteplikt etter § 2-3 (1) b måtte være avskåret når virksomhet i form av drift ble drevet tidvis utenfor norsk beskatningsområde og fordi virksomhet i form av eierskap ikke er lokalisert her. Anførselen bygget på en *selvstendighetsfiksjon* der salgsgevinst skulle allokere til eierskapet i England.

Førstvoterende, som målmann for en enstemmig Høyesterett, viste til Ot. Prp (1991 - 1992) nr. 16 om at driftsmiddel som tas inn og ut av norsk beskatningsområde, er omfattet av skatteplikt så lenge disse er i virksomhet i norsk beskatningsområde på tidspunktet for realisasjon. Dessuten fulgte skatteplikt i medhold av petrsktl. § 3. Førstvoterende uttalte om lovtolkningen i avsnitt 47 at det

”ikke [er] holdepunkter i skatteloven for at et driftsmiddel som eies av et utenlandsk selskap og tidvis brukes utenfor norsk beskatningsområde, ikke skal ha tilstrekkelig tilknytning til virksomhet her, når salget skjer mens det er i virksomhet på norsk sokkel gjennom et fast driftssted.”

Dommen viser at § 2-3 (1) b også gjelder alle inntekter som kan tilknyttes virksomhet i filialen og ikke bare eierskapet i et annet land. Det må imidlertid vurderes konkret om formue og inntekt har tilstrekkelig tilknytning til filialen slik at kildebeskatning skal foretas etter norsk rett. Men det var ikke rettslig grunnlag for å innfortolke en begrensning i § 2-3 (1) b slik at salgsgevinst tilordnes selskapets hovedkontor utenfor Norge når driftsmiddelet er i virksomhet i Norge.

2.4 Vurdering av kildeskattprinsippet i norsk skatterett

Rettsregelens ordlyd er av ubestemt form og inneholder derfor få begrensninger.

Bakgrunnen for dette er at legalitetsprinsippet krever hjemmel i formell lov. Det kan derfor hevdes at lovgiver har sikret kildeskattprinsippet et bredt anvendelsesområde, samtidig som man har gitt lovanvender oppgaven å presisere det rettslige innholdet. Gjennomgangen av rettspraksis viser at det de jure er få begrensninger. Enhver form for virksomhet, herunder også medvirkning og et driftsmiddels opphold i norsk beskatningsområde, vil kunne omfattes. Rettsregelen har derfor et vidt anvendelsesområde og opererer med betydelig dynamikk slik at virksomhetsinntekter kan allokere til kildeskattprinsippet.

Anvendelsesområdet for kildeskattprinsippet kommer på spissen ved kontraktfestet organisering der flere selskaper samarbeider om virksomheten. Et eksempel er Safe Services-dommen, der det blant annet forelå instruksjonsmyndighet som ble ansett avgjørende for at Safe Service ble skattepliktig etter § 2-3 (1) b. Derimot ble det i Trinc/Trag-dommen konstatert et kontraktsforhold uten at de ytterligere momenter var oppfylt. Kontraktsforholdet ble lagt til grunn for beskatningen som innebar at det forelå et rent utleieforhold og medvirkning til virksomhet, slik resultatet ble i Safe Servicedommen.

Forskjellen mellom disse avgjørelsene må derfor være grensen mellom selvstendig oppdrag og identifikasjon av oppdrag. Det må foreligge andre momenter ved siden av kontrakt eller annen privatrettslig stiftelsesgrunnlag, for at det kan foreligge felles virksomhet slik at skatteplikt etter kildeskattprinsippet kan anvendes.

Dersom kildeskattprinsippet ikke skal anvendes, må nok avtaleforholdet mellom oppdragsgiver og –taker sette klare grenser for oppdraget på selskapsrettslig nivå, samt at kontraktsrettslig resultats- og ansvarsforpliktelser må tillegges oppdragstaker alene slik at identifikasjon ikke kan skje. Avtaleforholdet må dessuten gjenspeile partenes opptreden.

Kildeskattprinsippet medfører begrensninger for både ligningsmyndighetene og skattyter. Formålet er å skattlegge virksomhetsinntekt opptjent i Norge der globalinntektsprinsippet ikke kan anvendes. Dette gjelder uavhengig av om selskapet er hjemmehørende i annen stat, eller ikke hjemmehørende noen steder. For ligningsmyndighetene vil kildeskattprinsippet sikre det norske skattefundamentet i positiv retning. Dette kan også følge av anvendelsesområdet til petrsktl. § 1 følgende. Dersom et selskap tidligere var globalinntektspliktig til Norge, vil skatteplikt i medhold av kildeskattprinsippet medføre at Norge kan ha mistet en stor del av beskatningskompetansen fordi inntekter som tilskrives seg fra kilder utenfor Norges beskatningsområde, ikke er en del av kildeskattprinsippet. Intern rett i selskapets hjemstat vil i utgangspunktet ikke medføre noen begrensninger for bruk av kildeskattprinsippet. Unntak fra dette kommer jeg tilbake til under punkt 4.

For selskaper vil kildeskattprinsippet tilsynelatende medføre lempeligere beskatning enn det som følger av globalinntektsprinsippet da kun inntekter opptjent i Norge beskattes hit. I så fall kan man hevde at prinsippet innebærer en fordel i forhold til globalinntektsprinsippet. Bruken av kildeskattprinsippet medfører imidlertid at selskapet kan være avskåret fra å påberope seg gunstige skatteordninger slik selskaper hjemmehørende i Norge kan. Den totale skattebelastningen blir dermed vurdert etter kildeskattprinsippet alene og kan potensielt medføre høyere skattebelastning sammenlignet med selskaper som beskattes etter globalinntektsprinsippet i kombinasjon med fritaksmetoden i § 2-38 følgende.

En annen konsekvens som kanskje vil gjøre seg mer synbar i tiden etter finanskrisen, er at selskaper i Norge kan skifte eller flytte eierskap, eller inngå i konsern som ikke er hjemmehørende i Norge. Selskaper kan dermed fusjonere og fisjonere seg inn og ut av globalinntektsprinsippet. Norske skattemyndigheters krav om mulig skattlegging etter kildeskattprinsippet kan derfor innebære overraskende høy ligning for selskaper når fritaksmetoden ikke kan anvendes. Det blir her avgjørende at selskapet eller dets rådgivere er bevisst om bruken og konsekvensene av de ulike prinsippene.

3 Kort om forholdet mellom intern skatterett og skatteavtaler

3.1 Hva er intern skatterett, og hva er skatteavtaler?

Med intern skatterett kan man i utgangspunktet forstå de rettsreglene som til enhver tid gjelder for skatteplikt etter norsk lov. Intern skatterett omfatter derfor et vidt spekter av regler for skatteplikt, fra vedtakelsen av skattelover etter lov av 17. mai 1814, Kongeriget Norges Grundlov (Grl.) § 75 (1) a, til domstolens fortolkninger av den enkelte rettsregel.

Skatteavtaler er traktater mellom to land om fordeling av skatteplikt. I og med at Norge har et dualistisk rettssystem, må skatteavtaler være inkorporert i intern rett for at de får virkning. Inkorporeringen er gjort ved lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (heretter dobbeltbeskatningsloven) § 1 følgende. Loven uttrykker at ved inngåelse av skatteavtaler blir de forhåndsinkorporert, og derfor umiddelbart en del av norsk intern skatterett. Skatteavtaler er derfor en del av norsk intern skatterett.

3.2 Skatteavtalers betydning for intern skatterett

Som nevnt under punkt 1.1 er hovedproblemstillingen i internasjonal skatterett: Hvordan skal juridisk dobbeltbeskatning unngås? Dobbeltbeskatning er ikke ulovlig, men det er enighet mellom stater at slik beskatning bør unngås for ikke å legge unødvendige hindringer på blant annet selskapers virksomheter i to eller flere stater. Det er derfor en felles målsetting å hindre skattlegging av samme ytelse mer enn én gang. Vurderingen blir da hvilken stats jurisdiksjon som skal anvendes.

I tilfelle regelkollisjon vil OECDs mønsteravtale i art. 7 medføre kompetansebegrensning av § 2-3 (1) b. Skatteavtaler bygger således på unntaksmetoden og vil derfor begrense rekkevidden av intern skatterett. Skatteavtaler kan i prinsippet medføre at kildebeskatning

etter § 2-3 (1) b må settes til side i avtaleland der selskapet er hjemmehørende. Motsatt kan norsk domstol sette til side ligningsvedtak i annet avtaleland.²⁰

3.2.1 Skatteavtalers begrensning av kildeskattprinsippet

Dobbeltbeskatningsloven krever at det kan inngås skatteavtaler vedrørende ”deling (...) herunder lempning i beskatningen” jf. § 1 (1) 1. Lovens formål er ivaretatt ved OECDs mønsteravtale der unntaksmetodens rekkevidde gjelder så langt det foreligger juridisk dobbeltbeskatning. Sett i sammenheng med dobbeltbeskatningsloven, går derfor mønsteravtalen lenger enn nødvendig for å oppfylle formålet med dobbeltbeskatningsloven. Formålet med mønsteravtalen er å unngå juridisk dobbeltbeskatning. Hjemstatsbeskatning etter art. 7 skal derfor begrenses til det beløp som utgjør dobbeltbeskatning etter to avtalestaters intern rett. Dette viser at dersom den totale skatteplikten også omfattes av skatteplikt i selskapets hjemstat, vil kildebeskatning etter § 2-3 (1) b kanskje ikke kunne foretas overhodet. Men det kan også tenkes at dobbeltbeskatningen gjelder kun en del av norsk kildebeskatning etter § 2-3 (1) b. Selskapets hjemstat skattlegger da etter art. 7 det som utgjør dobbeltbeskatning. Den resterende inntekt kan Norge fortsatt skattlegge etter § 2-3 (1) b da denne ikke utgjør juridisk dobbeltbeskatning.

En annen begrensning av kildeskattprinsippet viser seg der det etter hovedregelen i art. 7 (1) skal skattlegges i hjemstaten. Selskapets hjemstat kan tenkes å mangle intern hjemmel for beskatning, mens Norge har sagt fra seg den skatteplikten som følger av § 2-3 (1) b. Fordi hjemstaten mangler intern hjemmel, vil dette føre til dobbelt ikke-beskatning. Norge kan her ikke påberope seg kildeskattprinsippet med begrunnelsen at hjemstatsbeskatning ikke kan foretas. En slik situasjon er i mønsteravtalen unngått ved innføringen av såkalte LOB-klausuler (limitation of benefits) som skal forhindre dobbelt ikke-beskatning.

²⁰ Som anført i Rt. 2004 s. 957 PGS avsnittene 6 og 23.

3.2.2 Intern retts begrensning av skatteavtalen

Forutsetningen for bruk av OECDs mønsteravtale er at Norge har intern hjemmel til å skattlegge inntekten. Noe annet ville stride mot legalitetsprinsippet. For eksempel inneholder artiklene 10, 11 og 12 hjemmel om kildebeskatning av henholdsvis aksje-, rente- og royaltyinntekter. Norsk intern skatterett inneholder ikke hjemmel for kildebeskatning av renteinntekter. Artiklene vil derfor ikke kunne anvendes for selskaper med kildeinntekt i Norge på slike inntekter på grunn av manglende juridisk dobbeltbeskatning. For at kildebeskatning etter OECDs mønsteravtale skal kunne anvendes, må lovgiver vedta ny bestemmelse i tråd med kildeskattprinsippet for andre typer inntekter.

Et annet eksempel på norsk intern retts begrensning av skatteavtale er overføring av finansielle instrumenter mellom filial i Norge og hovedkontor i utlandet. En slik overføring vil i utgangspunktet ikke medføre realisasjon etter norsk intern rett fordi finansiell instrument fortsatt befinner seg hos skattyter. I OECDs mønsteravtale kan det imidlertid tenkes at en slik overføring vil være ”alienation”²¹ (realisasjon). Dersom slik ”alienation” skjer fra filial i Norge til hovedkontor i annen avtalestat, vil skatteavtalen kunne gi Norge skatteplikt. Realisasjonsprinsippet er derimot ikke oppfylt etter intern rett, og det oppstår følgelig ingen skatteplikt på filialens hånd. Dette illustrerer at norsk intern rett kan sette begrensninger for rekkevidden av skatteavtalens begrensninger.

Skatteavtalen medfører ikke rettskrav hva gjelder begrensningene, verken for selskapet eller ligningsmyndighetene. Det er selskapet som må kreve en skatteavtale lagt til grunn ved ligning. Begrensning av juridisk dobbeltbeskatning er derfor frivillig. Det kan derfor ikke utelukkes at det kan oppstå situasjoner der et selskap ønsker å bli juridisk dobbeltbeskattet i Norge, for eksempel for å falle inn under gunstige fradrag- og kreditregler.

²¹ Anvendt i artiklene 2 og 13.

3.3 Hovedpunkter om tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler mellom to eller flere land er underlagt fortolkningsprinsipper som er etablert i folkerettslig sedvane. Prinsippene er inntatt i Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969 art. 31 til art. 33.

Etter art. 31 (1) skal

”[a] treaty (...) be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.”

Skatteavtaler skal derfor tolkes etter en naturlig språklig forståelse i lys av avtalens formål. Prinsippet innebærer blant annet at dersom ordlyden i skatteavtalen er klar, kan den ikke fravikes ved bruk av andre tolkningsprinsipper. I så fall kunne dette være brudd på folkerettslige forpliktelser.

OECDs kommentarutgave har fra avtalepartenes side vært oppfattet som en vesentlig kilde til presiseringen av artiklens rettslige innhold, i form av merknader til mønsteravtalen. Merknadene kan gjelde anerkjente fortolkninger og kodifisering av sikker rettspraksis. I hvilken utstrekning kommentarutgaven kan anvendes, beror på om skatteavtalen er basert på mønsteravtalen. For at kommentarutgaven skal gis rettskildemessig vekt, er det en forutsetning at skatteavtalen mellom to (eller flere) land bygger på mønsteravtalen helt eller delvis. Likevel hersker det en del tvil hvorvidt man kategorisk kan tillegge kommentarene rettskildemessig vekt, særlig fordi de ikke har formell bindende status, og fordi stater kan avtale seg bort fra OECDs mønsteravtale. I norsk rettspraksis har Høyesterett så langt tillagt kommentarene betydning som en vesentlig rettskilde ved tolkningen av skatteavtale

etter OECDs mønster nettopp fordi skatteavtaler der Norge er avtalepart, baserer seg på mønsteravtalen.²²

I utgangspunktet skal folkerettslige tolkningsregler anvendes for å presisere innholdet i skatteavtalene. Dette kan imidlertid føre til utfordringer når tolkningen foretas på avtalestaters språklige premisser, noe som kan gi ulike resultater i hvert avtaleland. For å hindre slike problemer kan avtalerettslige begreper også være definert i skatteavtalene. I så fall skal disse gis det innhold som fremkommer uttrykkelig av definisjonen. I slike tilfeller vil definisjon i skatteavtalen redusere mulighetene for språklige motsetninger som potensielt kan lede til juridisk dobbeltbeskatning. Dette vil typisk gjelde for begrepene "*resident*" i artikkel 4 og "*permanent establishment*" i artikkel 5, som er gitt utførlig presiseringer i OECDs kommentarutgave. Begrepene skal derfor gis et autonomt rettslig innhold slik at for eksempel kriteriene for "*permanent establishment*" blir fortolket likt i begge avtaleland. Man ivaretar dessuten gjensidighetsvilkåret som gjelder for Norges skatteavtaler i medhold av dobbeltbeskatningsloven. Dette hindrer at ulik rettslig standard i to avtaleland potensielt kan resultere i etablert fast driftssted i det ene avtaleland, men ikke i det andre for samme typetilfelle.

I andre tilfeller vil utenlandske rettsavgjørelser kunne ha betydning for norsk intern skatterett etter harmoneringshensyn. Spørsmålet blir da: Hvordan kan rettsavgjørelser fra andre avtalestater påvirke fortolkningen av skatteavtale?

Norges internasjonale forpliktelser som OECD-land kan medføre at tolkninger fra en annen avtalestat gis betydning her,²³ også ut fra hensynet til autonom tolkning av avtaleinnholdet. Men å kategorisk tillegge utenlandske rettsavgjørelser relevans som tolkningsfaktor på

²² Rt. 1984 s. 99 Alaska (på side 105), Rt. 1994 s. 752 Alphawell (på side 760), Rt. 1997 s. 653 Siemens (på sidene 659 og 662), Rt. 2001 s. 512 Safe Service (på side 521), Rt. 2004 s. 957 PGS (i avsnitt 59).

²³ For eksempel i Rt. 2001 s. 512 Safe Service på side 518.

skatterettens område er imidlertid ikke uproblematisk i lys av legalitetsprinsippet. Dette gjelder særlig for avtaleland med et annet rettssystem og –kultur.²⁴ Det må foretas en nærmere konkret vurdering av utenlandske dommers premisser dersom denne ønskes tillagt rettskildemessig vekt. For eksempel vil det rettslige innholdet av begrepet ”*permanent establishment*”, slik dette er utviklet i tysk rett, kunne være relevant for Høyesterett. Slik praksis fra Tyskland kan bli inntatt som merknad til kommentarutgaven, og vil gjennom kommentarutgaven kunne bli relevant som presisering av et begrep. I Rt. 1994 s. 752 Alphawell vurderte førstvoterende om tidskravet for fast driftssted var oppfylt. Det ble uttalt at

”[i] mangel på uttrykkelige bestemmelser om noe annet synes det etter Skaar 2009 å herske enighet om at to år under enhver omstendighet vil tilfredsstille kravet til varighet”.

Skaar har på side 219 analysert tidskravet i norsk, amerikansk og tysk retts- og ligningspraksis. Når førstvoterende på side 764 uttaler at ”[u]t fra det rettskildemateriale jeg har redegjort for (...)” taler dette for at utenlandsk retts- og ligningspraksis kan være veiledende for norsk domstol dersom det ikke foreligger andre avgjørende rettskilder.

Fortolkningsprinsippene i folkerettslig sedvane og presiseringer eksplisitt inntatt i skatteavtalen er bindende, mens de veiledende rettskildene i kommentarutgaven og andre avtalelands rettspraksis kan gis relevans etter en nærmere vurdering. De er derfor gitt direkte anvendelse som rettskilde og krever i utgangspunktet ikke nærmere drøftelse med hensyn til dets relevans. Dersom et avtaleland ønsker å gi et bestemt begrep nærmere presisering, eller av andre årsaker ønsker at et begrep ikke skal gis samme meningsinnhold som i for eksempel kommentarene, kan partene fritt inngå avtale om det, jf. prinsippet om avtalefrihet. Mønsteravtalen er kun et mønster til en skatteavtale som kan inngås mellom to (eller flere) suverene stater. Statene står derfor fritt til selv å bestemme hvilke vilkår som skal gjelde for å unngå juridisk dobbeltbeskatning mellom dem. Skatteavtaler med

²⁴ For eksempel i Rt. 2008 s. 577 Sølvik i avsnitt 53.

utviklingsland kan inneholde økt innslag av kildebeskatning til annen avtalestat for å sikre dets inntekter ut fra bistandshensyn. Avtalene kan også gå ut på å lempe kravene til fast driftssted, slik at kildebeskatning inntreffer på et tidligere tidspunkt.

3.4 OECD-avtalens subjektive anvendelsesområde

Utgangspunktet i OECD art. 1 er at skatteavtalens anvendelsesområde omfatter *"persons who are residents in one or both of the Contracting states"*. Definisjonene i art. 3 (1) a og b presiserer at *"persons"* i art. 1 omfatter blant annet *"company"*, *"treated as a body corporate for tax purposes"*. For skatteplikt til Norge, blir spørsmålet nå: Når er selskapet *"resident"* i den andre avtalestaten?

Art. 4 (1) definerer begrepet *"resident"*. Begrepet omfatter *"any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management (...)"*. OECD-avtalen henviser til kriteriene for hjemmehørende i intern rett, jf. ordlyden *"under the laws of that state"*. Dette medfører at selskapet må være hjemmehørende under avtalestatens interne rett. For problemstillingen her forutsettes det at selskapet er hjemmehørende i annen avtalestat. I så fall vil kildeskattprinsippet i medhold av § 2-3 komme til anvendelse, og dessuten vil skatteavtale i medhold av OECDs mønsteravtale komme til anvendelse.

Dersom selskapet ikke er hjemmehørende i denne andre avtalestaten etter dens interne rett, og heller ikke etter skatteavtalen, er ikke kravene i art. 1 oppfylt. Selskapet kan derfor ikke kreve skatteavtalen lagt til grunn. Dersom selskapet er hjemmehørende i den ene eller begge avtalestatene, vil skatteavtalens begrensninger komme til anvendelse.

Art. 2 (1) hjemler et geografisk tilknytningskrav for skatteobjektet jf. ordlyden *"taxes on income and or capital imposed on behalf of a Contracting state"*. Det kunne imidlertid oppstå uklarheter i forhold til hvilket beskatningsområde avtalestaten bygger på, idet anvendelsesområdet for OECD-avtalen er *"state"*, som i utgangspunktet gjelder kontinentalsokkelen.

Spørsmålet blir nå: Er OECDs mønsteravtale geografisk avgrenset?

Ordlyden i art. 2 (1) viser at det geografiske anvendelsesområdet verken er begrenset eller utvidet i medhold av intern rett. Anvendelsesområdet følger grensene for norsk beskatningsområde. For anvendelsen av unntaksmetoden innebærer dette at det er selskapets virksomhetsinntekt opparbeidet i norsk beskatningsområde som er gjenstand for begrensning i avtalen. Skatteplikt til andre stater som ikke er part i avtalen, faller følgelig utenfor anvendelsesområdet. Det er imidlertid praksis at avtaleland som inngår skatteavtaler med hverandre, inntar en offshoreklausul slik Norge har via petrsktl. § 1 for intern rett. Skatteavtalenes geografiske virkeområde omfatter derfor også inntekter opptjent på norsk sokkel. Dette viser at inntekter som kommer til beskatning etter hjemstats- eller kildestatsprinsippene i medhold av OECDs mønsteravtale, er de inntekter som til enhver tid er omfattet av tilsvarende prinsipper etter norsk skatterett.

4 Fordeling av skatteplikt i medhold av OECDs mønsteravtale

I det følgende vil jeg redegjøre for prinsippene som kommer til anvendelse ved bruk av OECDs mønsteravtale. Forutsetningen for drøftelsen i det følgende er at det foreligger juridisk dobbeltbeskatning av selskap i medhold av sktl. § 2-3 (1) b og intern rett i avtalestaten der selskapet er hjemmehørende.

4.1 Hovedregel ved juridisk dobbeltbeskatning

Hovedregelen ved juridisk dobbeltbeskatning, er at selskapet skattlegges for *"profits of an Enterprise of a Contracting State only in that State unless the business is carried on through a permanent establishment"* jf. art. 7 (1). Ordlyden *"unless"* viser at hovedregelen er begrenset. Dette redegjøres for i punkt 4.2 nedenfor.

Virksomhetsinntekt som selskapet har opptjent i Norge, skal etter hovedregelen skattlegges i selskapets hjemstat. Hovedregelen viser at man ved juridisk dobbeltbeskatning har valgt en begrensning der kildeskattprinsippet i norsk rett likevel ikke skal anvendes. OECDs mønsteravtale bygger derfor på unntaksmetoden for kildeskattprinsippet.

Hvorvidt ”profits of an enterprise” innholdsmessig omfatter samme type inntekter som etter det norske begrepet virksomhetsinntekt, beror på en nærmere konkret fortolkning av hvilke inntekter som skal skattlegges i hjemstaten etter art. 7 (1).

Spørsmålet blir da: Hvilke inntekter omfattes av ”*profits of an enterprise*”?

4.1.1 Business profits

Art. 7 (1) omhandler allokering av ”*business profits*” mellom avtalestatene. Etter en naturlig tolkning av avtaleteksten vil all inntekt som er opparbeidet på selskapets hånd, være omfattet av begrepet ”*profits of an enterprise*” etter ordlyden i art. 7 (1). Begrepet tilsvarende derfor i det vesentlige virksomhetsinntekter etter norsk rett.²⁵

Som tidligere nevnt er det kun skattepliktig inntekt i medhold av intern rett som kan danne grunnlag for juridisk dobbeltbeskatning dersom samme inntekt kommer til beskatning i selskapets hjemstat. For å avgrense hvilke inntekter som faktisk kan omfattes av konflikten juridisk dobbeltbeskatning med begrepet virksomhetsinntekt etter norsk intern rett, må begrepet ”*business profits*” avgrenses ytterligere. Den delen av ”*profits of an enterprise*” som potensielt kan komme til dobbeltbeskatning etter hovedregelen i art. 7 (1), omfatter derfor i det alt vesentlige det samme som virksomhetsinntekt i norsk rett. Men de inntektstypene som kommer til beskatning i medhold av kildeskattprinsippet i intern rett, vil kunne begrense anvendelsesområdet for hovedregelen om hjemstatsbeskatning.

²⁵ Zimmer (2009) s. 166.

Hovedregelen etter OECDs mønsteravtale innskrenker derfor anvendelsesområdet for kildeskattprinsippet i norsk skatterett.

4.1.2 Forholdet mellom art. 7 (1) og formålet med skatteavtalen

Formålet med å hindre juridisk dobbeltbeskatning gjelder så langt den faktisk begrenses. Art. 7 (1) medfører for det første at selskapet skattlegges i hjemstaten så langt som hjemstaten har intern hjemmel til. Dersom skattebelastningen i hjemstaten er lavere enn alminnelig skatteplikt på 28 % i Norge, kunne hjemstatsbeskatning innebære at selskapet kunne spare skatt i forhold til skatteplikt som ville fulgt av § 2-3 (1) b.

Spørsmålet blir da: Hvordan forholder formålet med skatteavtalen seg til hovedregelen om hjemstatsbeskatning?

Det kan tenkes at et selskap er hjemmehørende i stat B. Selskapet har skattepliktig virksomhetsinntekt på totalt 1000 der B skattlegger selskapet 150 (15 % av 1000 etter et globalinntektsprinsipp). Skatt til Norge etter § 2-3 (1) b utgjør 140 (28 % av 500). Totalt svarer selskapet 290 i skatt hvorav skatteplikt til Norge utgjør juridisk dobbeltbeskatning. Hovedregelen om hjemstatsbeskatning etter art. 7 innebærer at Norge har gitt avkall på den del av dobbeltbeskatningen etter § 2-3 (1) b, i dette tilfellet 140. Selskapets totale skatt blir derfor 150, hvorav 75 utgjorde skatteplikt til Norge (15 % av 500), som skal svares til avtalestat B, istedenfor 140 etter kildeskattprinsippet.

For det andre gjelder hensynet til å unngå juridisk dobbeltbeskatning bare så langt juridisk dobbeltbeskatning unngås. Dette følger også av formålet om å sikre det norske skattefundament gjennom vedtakelsen av § 2-3 (1) b. Norges avkall på skatteplikt som ellers ville fulgt av § 2-3 (1) b gjelder derfor begrenset til den delen av hjemstatsbeskatningen som utgjør dobbeltbeskatning i medhold av kildeskattprinsippet. Selskapets skatteplikt til Norge var 140, mens den samme inntekten utgjør 75 i hjemstaten (15 % av 500 opptjent i Norge). Disse 75 skal etter unntaksmetoden ikke beskattes til

Norge. Selskapets skatteplikt til Norge blir derfor redusert til 65, da denne del ikke utgjør juridisk dobbeltbeskatning.

Spørsmålet blir nå: Hva er forholdet mellom hensikten med skatteavtalen og unntaket om kildebeskatning for fast driftssted?

Virksomhetsinntekter fra fast driftssted skal ikke skattlegges i selskapets hjemstat etter hovedregelen i art. 7 (1). Unntaket om kildebeskatning for fast driftssted medfører også at juridisk dobbeltbeskatning i utgangspunktet unngås helt. Unntaket kan nok forstås som en anerkjennelse om at driftssted av en viss substans kan sammenlignes med konkurrerende selskaper i Norge og av den grunn skattlegges her. Denne anerkjennelsen taler i prinsippet mot det faktum at et fast driftssted juridisk sett er en del av selskapet som skattesubjekt, men i praksis vil den kommersielle virksomheten i driftsstedet drives separat fra hovedkontoret. De konkurrerende selskapene blir som hovedregel skattepliktig etter norsk intern rett, jf. § 2-2 (1) følgende. Dersom kildebeskatning etter § 2-3 (1) b tenkes bort, ville driftssteder her kunne få en konkurrerende fordel ved at det ikke ble skattlagt tilsvarende selskaper hjemmehørende i Norge. Dette ville åpne for skattemotiverte etableringer i relative lavskattland i forhold til Norge. Unntaket kan derfor forstås vedtatt blant annet av hensynet til rettferdig skattlegging av driftsstedet på lik linje med selskaper hjemmehørende i Norge.

4.2 Unntaket for "*permanent establishment*"

Fra hovedregelen om hjemstatsbeskatning ved juridisk dobbelbeskatning i art. 7 (1) gjelder skatteplikt til Norge (heretter kildebeskatning) unntaksvis der selskapet har etablert "*permanent establishment*", jf. art. 7 (1) jf. art. 5 (1) følgende.

Spørsmålet er: Når foreligger "*permanent establishment*" etter art. 5 (1) følgende?

Tre hovedvilkår må være oppfylt. Det må foreligge et "*place of business*" som må være "*fixed*" i forhold til tid og sted, og virksomheten må drives "*through*" driftsstedet.

Formålet med unntaket fra skattlegging i hjemstaten er blant annet å anerkjenne driftsstedet som et forretningssted tilsvarende norske selskaper. Det kreves derfor en viss substans i driftsstedet. Kriteriene bygger derfor ikke på et minimum av hva som kreves for et selskap generelt, men heller en anerkjennelse av at dersom selskapet er representert med tilsvarende substans som konkurrerende selskaper, skal kildebeskattes.

Art. 5 (1) angir videre grensen for når et fast driftssted skal anses å foreligge. Etter OECDs kommentarer art. 5 (12) skal begrepet fortolkes etter de kriteriene gitt i art. 5 (1). En avtalestats domstol kan derfor ikke påvirke begrepet ved selv å definere innholdet i vilkårene etter anvendelse i medhold av art. 3 (2).²⁶ Begrepet kan dermed ikke vurderes i norsk domstol etter for eksempel selskapsrettslige regler, eller tolkes bort fra utgangspunktet i art. 5 (1).

Det klareste tilfellet er der et selskap ikke hjemmehørende i Norge kjøper et norsk selskap hvor dette kan tilfredsstille substanskravet i art. 7 (1) jf. art. 5. I andre tilfeller må det avgjøres konkret, under rimelighet, om kriteriene er oppfylt. I det følgende vil jeg drøfte de enkelte kriterienes nedre grense.

4.2.1 Nærmere om *"fixed place of business"*

4.2.1.1 Stedskravet

Kravet om fast i tid og sted innebærer at virksomheten må drives på et nærmere bestemt sted, og den må ha vart en viss tid. Stedskravet må vurderes konkret i forhold til virksomheten som drives. Det er klart at blant annet kontorer, lager eller andre lokaler der virksomheten foregår, vil kunne tilfredsstille kravet. Stedskravet kommer på spissen der forretningsstedet ikke er "fixed" i ordets rette betydning. Spørsmålet blir da: Hvordan forholder stedkravet seg for mobile virksomheter?

²⁶ Zimmer (2009) s. 173.

Med mobil virksomhet menes her virksomhet som naturlig ikke opererer på et konkret sted, men innenfor et nærmere avgrenset område, for eksempel overføring av tv-signaler fra sportsarrangement på ulike steder. Etter en språklig forståelse, vil ikke mobile virksomheter oppfylle kriteriet ”fixed place”.

I OECDs kommentarutgave 2010 til art. 5 (5) heter det at det må være en ”... *a link between the place of business and a specific geographical point*“, men trenger ikke være ”*fixed to the soil*”. Dette er spesielt av hensyn til virksomhet offshore, der forretningsstedet (skip mv.) aldri vil være ”fixed” i ordets rette betydning. Dette viser at man har tatt høyde for at enkelte typer virksomhet sjelden eller aldri vil kunne oppfylle stedkravet. Samtidig er det ikke et formål kategorisk å utelukke enkelte virksomheter fra kildeskattprinsippet. Poenget er å stille et substanskrav uavhengig av virksomheten som drives. Fordi det er en helhetsvurdering som skal foretas, vil stedkravet heller være et moment enn et vilkår for oppfylt substanskrav.

Rettspraksis fra OECD-landene har tilsvarende godtatt at virksomhet over et større geografisk område kan tilfredsstille stedskravet. Det reelle hensynet som begrunnet oppfylt stedkrav, er at fast driftssted ville vært ansett etablert dersom virksomheten opererte innenfor det større området over tid, en slags geografisk enhet der virksomheten utgjør et sammenhengende hele både geografisk og kommersielt.²⁷ Formålet er å anerkjenne at enkelte virksomheter, for eksempel et selskap som driver skogbruk, kan drives innenfor den geografiske enheten, her skogen, og likevel tilfredsstille stedkravet. Fasthetskravet tolkes i samsvar med den konkrete virksomheten som drives, der essensen er at skogbruk aldri vil foregå på ett sted, som for eksempel et kontor. Derimot synes det etter min mening som om kravet er at den geografiske og kommersielle enheten må kunne defineres nærmere.

²⁷ Skaar (2006) s. 134.

Fasthetskravet ble vurdert i Rt. 1994 s. 752 Alphawell. Konsulent med bosted i England ble leid inn av Statoil for å utføre geofysisk analyse. I årene 1983 til 1986 var han i Norge ca. 600 dager til sammen, fordelt på ca. 50 ganger. En del av konsulentarbeidet ble utført i England og en del i Norge på flere av kontorene til Statoil. Høyesterett vurderte fasthetskravet konkret, men kom enstemmig til at det i denne saken ikke var oppfylt. Førstvoterende uttalte om konsulentens ulike kontorplasser at *”jeg kan vanskelig se at Alphawells forretningssted kan karakteriseres som fast”* (på side 763).

I forhold til Alphawell-dommen ville den geografiske enheten kunne være ved Statoils kontorer enten i Stavanger eller i Bergen, mens den kommersielle enheten, i dette tilfellet analysene, ble utført på ulike steder. Fast driftssted kunne derfor i prinsippet hevdes å foreligge i for eksempel Stavanger. Men førstvoterende uttrykte på side 764 at det forelå *”betydelig[e] tvil som etter min mening gjør seg gjeldende på flere punkter”* og videre at *”domisilbeskatning er skatteavtalens hovedregel (...)”*. Tvilen vedrørende u-/ oppfylt stedskrav kom derfor hovedregelen til gode. At en geografisk enhet kan oppfylle kriteriet til fast sted innebærer at virksomhetens natur ikke hindrer oppfylt driftssted selv om den etter en språklig forståelse ikke inngår i definisjonen. Etter Alphawell-dommen kan nok rettstilstanden sies å være mer liberal med hensyn til fasthetskravet innenfor enkelte virksomheter som etter sin natur opererer innenfor et nærmere avgrenset område. Dersom virksomheten bærer preg av mobilitet, skal fasthetskravet ikke tolkes for strengt.²⁸

Spørsmålet blir nå: Hvordan forholder kravet til fast sted seg til virksomhet offshore?

Utgangspunktet er at stedskravet språklig sett ikke er oppfylt, men at det godtas virksomhet innenfor et større geografisk område, en geografisk enhet, som må være definerbar. Problemet med virksomhet offshore er at den geografiske enheten vanskelig kan defineres etter en utvidende fortolkning av *”fixed place”* i art. 5 (1). I slike tilfeller må det konstateres en kommersiell enhet, virksomheten, for å kompensere for manglende

²⁸ Rt. 2004 s. 957 PGS avsnitt 56.

geografisk enhet. Et eksempel kan være fiskebåter.²⁹ Her vil den geografiske enheten (havet) vanskelig kunne defineres som en ”enhet” etter rettspraksis fra andre OECD-land. Kravet om fast sted vil derfor i utgangspunktet ikke være oppfylt for fiskerivirksomhet. Begrunnelsen er at fiske gjøres på et tilfeldig avgrenset område og vil derfor ikke oppfylle fasthetskravet.

Det kan imidlertid tenkes konkrete tilfeller der geografisk enhet på havet kan defineres, for eksempel i kontrakt. I Rt. 2004 s. 957 PGS var spørsmålet vedrørende stedsvilkåret om seismiske undersøkelser på et nærmere avgrenset område utenfor Elfenbenskysten var drevet gjennom fast driftssted. Retten tok ikke konkret stilling til stedskravet, men løste saken alene etter varighetsvilkåret. Det var avtalt at undersøkelserne skulle foretas på et nærmere avgrenset område, stedskravet. Førstvoterende uttalte i avsnitt 59 at stedskravet for undersøkelser på kontinentalsokkelen ”*står i en annen stilling*” enn gruve- og anleggsdrift mv. på land fordi maskiner og annet utstyr ”*er stasjonære i perioder innenfor det området som utgjør det faste driftssted*”. Dette taler for at førstvoterende tolker geografisk enhet slik at for mobil virksomhet må det kunne påvises en viss substans (maskiner, utstyr mv.) som kan tale for at virksomheten er fast, i hvert fall i en periode. I så fall vil virksomhet på havet i utgangspunktet ikke tilfredsstille kravet, med mindre virksomheten foregår på for eksempel en oljerigg (som da vil være fast sted). Men virksomhet innenfor kontraktfestet område på havet vil kunne tilfredsstille fasthetskravet.

Det stilles videre et disposisjonskrav for driftsstedet i forhold til virksomheten som drives. OECDs kommentarutgave art. 5 (punkt 4.1) uttaler at det ikke kreves ”*legal right*” for disposisjonskravet. At driftsstedet kun er til selskapets ”*disposal*” (4.3) er heller ikke tilstrekkelig for oppfylt stedskrav. Vilkåret er at det kreves at driftsstedet er minimum ”*used for business activities*” (4.1). Driftsstedet må med andre ord være kvalifisert for å drive selve virksomheten, og det kreves at selskapet faktisk driver virksomhet på stedet.

²⁹ Rt. 1984 s. 99 Alaska.

Det kreves imidlertid ingen juridisk rett til å drive forretninger på stedet. I så måte vil også virksomhet gjennom ulovlig okkupasjon av et kontor tilfredsstillende kravet til fast sted.

Språklig sett er kravet at selskapet faktisk har foretatt en inntektsbringende aktivitet gjennom driftsstedet. Dette innebærer at virksomheten som sådan må ha foregått på driftsstedet. En dørselger med lager som driftssted vil drive virksomheten (salg) på flere steder (private adresser). Lageret vil derfor ikke tilfredsstillende stedskravet fordi virksomheten ikke har foregått på driftsstedet. Kommentarene presenterer en del andre eksempler på grensen for tilstrekkelig faktisk bruk (som ikke gjennomgås her). I disse eksemplene foreligger det en avtale inter partes i oppdragsgiver /-taker forhold. Kommentartutgaven uttaler i punkt 4.1 at ”[n]o formal legal right to use that place is therefore required.” Avtalelandene må derfor enten forhandle om spørsmålet ved inngåelse av skatteavtaler, eller fortolke hva som ligger i kravet.

Et interessant spørsmål er hvordan kommentartutgavens ordlyd forholder seg til et lands interne rett. I flere rettsavgjørelser fra Tyskland³⁰ er det konstatert at det kreves en reell juridisk rett til å organisere virksomheten på driftsstedet for at stedskravet skal være oppfylt, en *disposisjonsrett*. Dette er imidlertid ikke inntatt i kommentartutgaven. Men på dette punkt er den kun veiledende, ikke bindende. Et avtalelands språklige fortolkninger vil dermed kunne medføre at substanskravene praktiseres annerledes enn i andre land.

Illustrerende for et slikt synspunkt er avgjørelse fra Bundesfinanzhof, den tyske domstolen i skattesaker, av 14. juli 2004 IR 106/03. Selskap hjemmehørende i USA drev i en lengre periode opplæring av militært personell ved en av basene til US Army i Tyskland. Basen hadde 50 ansatte og virksomheten ble utøvet innenfor basens område. Spørsmålet var om selskapet hadde etablert fast driftssted ved US Armys base i Tyskland. Vedrørende disposisjonskravet uttalte retten:

³⁰ Skaar (2006) s. 140 fotnote 46.

*"it is not sufficient for the creation of a permanent establishment if the foreign company just conducts its operations on the premises of a German enterprise, even if the activity continues for several years."*³¹

Uttalelsen på dette punkt må forstås slik at faktisk bruk ikke er nok for oppfylt disposisjonskrav etter tysk rett. Retten vurderte saken konkret og uttalte at det forelå *"not only temporarily right of use"* som ikke kunne bli *"removed without consent"*.³² Fordi US Army ikke kunne avslutte selskapets virksomhet uten dens samtykke, innebar dette oppfylt juridisk disposisjonskrav, slik det praktiseres i tysk rett. Retten konkluderte med at selskapet hjemmehørende i USA hadde etablert fast driftssted i Tyskland.

Virksomheten kunne i denne saken ikke blitt drevet uten juridisk disposisjonsrett. Den juridiske retten er derfor en nødvendighet for virksomheten, og derfor en nødvendighet for at kravet til fast sted kan bli oppfylt. Dette må nok kunne forstås som at tysk rett opererer med et krav om juridisk disposisjonsrett.

Dersom rettsregelen i tysk rett blir lagt til grunn i fremtiden³³, vil flere av eksemplene i OECDs kommentarutgave ikke kvalifisere til fast driftssted dersom man innfortolker et krav om juridisk disposisjonsrett til å organisere seg på driftsstedet.

Praksisen i tysk rett er at selskapets virksomhet er basert på et oppdragsgiver /-takerforhold der oppdragsgiver gir oppdragstaker en disposisjonsrett til å utføre virksomheten. Denne disposisjonsretten ligger underforstått i oppdragsavtalen. Dersom virksomheten blir hindret av forhold på oppdragsgivers side, foreligger implisitt et kontraktsbrudd. Dette taler for at man kan tolke disposisjonskravet slik at det kreves en juridisk rett til å organisere virksomheten på stedet for at stedskravet skal være oppfylt. I norsk rettspraksis foreligger

³¹ Ikke offisiell oversettelse.

³² Skaar (2009) s. 13.

³³ Jf. OECD-lands rettspraksis som rettskilde i punkt 3.3.

ikke noe krav om juridisk rett fordi det ikke foreligger rettslig grunnlag for å tolke fasthetskravet slik.

Tilsvarende norsk rettspraksis har heller ikke OECDs kommentarutgave fra 2010 inntatt en slik eksplisitt fortolkning av "*fixed place*" i art. 5 (1). Men også her kan det i fremtiden bli inntatt merknad til kommentarene om fortolkningen i tysk rett.

I avgjørelse fra Bundesfinanzhof av 4. juni 2008 (IR 30/07), var spørsmålet blant annet om et selskap hjemmehørende i Nederland hadde etablert fast driftssted i Tyskland basert på inngått avtale der det nederlandske selskapet var underleverandør for vask av fly på en av NATOs baser i Tyskland. De ansatte i det nederlandske selskapet måtte gjennomgå sikkerhetsprosedyrer ved ankomst hver arbeidsdag, og hadde dessuten begrenset adgang til vaskehallen via nøkkelkort. Retten mente blant annet at selskapets levering av vasketjenester i Tyskland ikke medførte en juridisk disposisjonsrett til å levere tjenestene på grunn av de omfattende begrensningene. Krav om juridisk disposisjonsrett, slik det praktiseres i tysk rett, var derfor ikke oppfylt og selskapet hadde ikke etablert fast driftssted.

Før kravet i tysk rett om juridisk disposisjonsrett kan være veiledende for norske domstoler, må det først presiseres at utgangspunktet er at en skatteavtale skal tolkes etter de kriteriene som fremkommer av folkerettslig sedvane, jf. punkt 3.3, herunder avtalelandets språk. Dersom det enkelte saksforhold etter en helhetsvurdering er tvilsomt med hensyn til om stedskravet er oppfylt eller ikke, kan domstolen måtte gå nærmere inn på spørsmålet om tysk rett skal tillegges rettskildemessig vekt. Førstvoterende i Alphawell-dommen³⁴ tok ikke standpunkt til konsulentens anførsler om dette da det ikke ble ansett nødvendig for saken.

³⁴ Rt. 1994 s. 752.

Det er uenigheter rundt dette spørsmålet innad i OECD.³⁵ At det i fremtiden kan oppstilles juridisk disposisjonskrav kan derfor ikke utelukkes. Spørsmålet innad i OECD blir uansett om krav om juridisk disposisjonsrett kan fortolkes ut av brukskravet.

Et annet problem under stedkravet er om virksomheten er tilstrekkelig representert i Norge for at kildeskattprinsippet kan anvendes. Særlig for IT-sektoren har dette blitt diskutert. OECD-kommentarene art. 5 (punkt 42.1 følgende) inneholder utførlig drøfting av problemet. Kravet er likevel fastsatt i punkt 42.4: ”*Computer equipment at a given location may only constitute a permanent establishment if it meets the requirement of being fixed.*” Med dette viser kommentarutgaven at det ikke foreligger lempeligere krav for at IT-systemer kan skatlegges som fast driftssted.

Det kan tenkes at en nettbutikk fra annet avtaleland er representert i Norge med kun en nettside som driftes av server lokalisert i Norge. Virksomheten består i å tilby varer til norske forbrukere via .no landtoppdomene. Virksomheten (salg av varer) skjer via nettsiden. I et slikt tilfelle kan det være tvilsomt om substanskravet er oppfylt. Punkt 42.2 uttaler klart at kun webside i seg selv ikke er tilstrekkelig idet ”*a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property.*” I så fall må spørsmålet avgjøres ut fra andre momenter, om nettsiden har ytterligere substans som for eksempel supporttelefon i Norge. Det er kombinasjonen av server og salg av varer som sammen kan etablere fast driftssted i Norge dersom substansen i virksomheten er tilstrekkelig i lys av art. 5. I så fall vil virksomheten, salg av varer, drives ”*through*” serveren som er kundegrunnlaget for virksomheten. Vedrørende andre elementer som kreves for oppfylt substanskrav, uttaler kommentarene punkt 42.6 at ”*[t]he presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when no personnel are in fact required to carry on business activities at that location.*” Kommentارutgaven stadfester de utgangspunkter og prinsipper som gjelder generelt for substanskravet: Der virksomheten krever visse elementer (herunder ansatte,

³⁵ Skaar (2010).

maskiner, lokaler mv.) vil kravet vanskelig kunne være oppfylt hvis nødvendige elementer ikke finnes på driftsstedet.

Som tidligere nevnt har OECDs mønster– og kommentarutgave strukket seg nokså langt for ikke å utelukke enkelte virksomheter fra å bli omfattet av substanskravet. Problemet med enkelte virksomheter er at substanskravet vanskelig kan anses oppfylt. For ”*electronic commerce*” gir kommentarutgaven uttrykk for at virksomhet i IT-sektoren befinner seg i grenseland av oppfylt substanskrav. Dette må kunne sies å være fordi IT-systemer ikke har de samme nødvendige behov for eiendeler som for eksempel industrier der ulike maskiner eller anlegg vil være nødvendig for at virksomheten kan utøves. I forlengelsen av dette kan man trolig hevde at automatiserte websider, for eksempel spillsekskaper, der selve virksomheten (pengespill) foregår automatisk også i prinsippet kan oppfylle substanskravet. Man må samtidig vurdere om et så lempelig substanskrav er i strid med hensynet som art. 5 bygger på, nemlig at inntekter kommer til beskatning etter kildeskattprinsippet dersom virksomheten er i tilsvarende stilling som konkurrerende virksomheter i kildestaten. Inntekter til fast driftssted skal derfor havne i en diskriminerende eller lempeligere posisjon ved hjemstatsbeskatning.

I andre tilfeller kan det tenkes at utøvelse av virksomheten er et samarbeidsprosjekt med to eller flere sekskaper. Spørsmålet blir da om samarbeidende virksomhet på driftssted hindrer oppfylt substanskrav?

I praksis kan sekskaper samarbeide om virksomheten, en joint venture, med sekskap hjemmehørende i Norge. Det kan tenkes at de nødvendige elementene som kreves i virksomhetene kun i begrenset grad er oppfylt for sekskapet. Verken OECDs mønsteravtale eller kommentarutgaven uttaler hvor stor del av virksomheten som må være gjort på driftsstedet. Det må i tilfeller av samarbeid vurderes konkret om substanskravet for sekskapet i relasjon til virksomheten på driftsstedet er tilstrekkelig for at det kan anses å være etablert et fast driftssted.

4.2.1.2 Tidskravet

Fast driftssted innebærer videre krav om fasthet over en viss tid. Hva som ligger i tidskravet må vurderes konkret for type virksomhet som drives.

OECD-kommentarene art. 5 (punkt 6) uttrykker at det i utgangspunktet kreves "*a certain degree of permanency*", og videre at rettspraksis fra medlemslandene viser at fasthetskravet ikke er oppfylt dersom virksomheten er drevet "*less than six months*".

Utgangspunktet er derfor at virksomheten må ha pågått sammenhengende i seks måneder for at fast driftssted etableres. Dersom dette kravet ikke er oppfylt, skal selskapet i utgangspunktet skattlegges i hjemstaten etter hovedregelen i art. 7 (1). Det er således ikke relevant om driftsstedet for eksempel har lisens til å drive virksomheten i en toårs periode dersom virksomheten de facto ikke er pågått mer enn tre måneder. Det kan heller ikke være slik at "*permanent*" skal fortolkes etter den norske oversettelsen slik at virksomheten må pågå for alltid.

Forutsatt at virksomheten ikke oppfyller tidskravet, åpner kommentarutgaven art. 5 (punkt 6) for at tidskravet unntaksvis er oppfylt dersom "*nature of the business*" tilsier virksomhet over "*a short period of time*", eller dersom virksomheten utøves "*exclusively*" i en kortere periode i Norge. Spørsmålet er nå: Hvordan forholder tidskravet seg til "*nature of the business*" og "*exclusively*"?

For at tidskravet likevel skal være oppfylt, kreves det at virksomheten etter sin art ikke kan oppfylle tidsvilkåret sammenhengende i seks måneder. Unntakene medfører derfor at kun én kortere periode med virksomhet ikke tilfredsstiller tidskravet, men dersom virksomheten gjentas over en lengre tid, vil periodene til sammen oppfylle kravet om seks måneders virksomhet. I tillegg kan virksomhet som foretas eksklusivt i Norge, medføre oppfylt tidskrav etter en nærmere vurdering.³⁶

³⁶ Skaar (2006) s. 154 nevner flere ulike tolkningsresultater.

Unntaket fra tidskravet på seks måneder bygger på hensynet om at virksomheten aldri vil kunne oppfylles sammenhengende med seks måneders varighet, men til sammen kunne oppfylle tidskravet over en lengre periode. For eksempel vil sesongbasert virksomhet kunne oppfylle fasthetskravet dersom det av naturlige årsaker er opphold i virksomheten.

Unntaket om ”*exclusively*” som oppfylt tidskrav bygger tilsvarende på at virksomheten ikke kunne vil oppfylles innenfor kravet om seks måneders varighet, men at virksomheten som drives er utelukkende tilknyttet avtalelandet slik at det etter en helhetsvurdering medfører oppfylt substanskrav. Forutsetningen er også her at virksomheten bare kan drives mindre enn seks måneder, for eksempel vil ett konkret sportsarrangement etter en nærmere vurdering kunne være ”*exclusively*”. OECD anerkjenner derfor at virksomheten isolert sett kunne ha foregått i mer enn seks måneder, men det er virksomhetens art som begrenser mulighetene for oppfylt fast driftssted. Formålet med et slikt unntak er, slik jeg forstår det, at oppfylt tidskrav ikke skal kunne begrenses av rettsreglene i seg selv. Det er forhold på virksomhetens side som medfører at tidskravet som hovedregel aldri vil bli oppfylt. Slike forhold er unnskyldelige, slik at tidskravet likevel kan anses oppfylt.

Etter en språklig forståelse av kommentarutgaven må det imidlertid kunne kreves at eksklusivitet gjelder absolutt. Ikke et hvilket som helst sportsarrangement vil oppfylle kravet. Det må være en bestemt sportsbegivenhet der selskapet utfører for eksempel kringkasting i Norge.³⁷ Fast driftssted kan dermed være etablert. For installasjon på oljeplattform må det kreves at det er en bestemt installasjon som selskapet skal gjøre, og denne installasjonen skal ikke gjøres andre steder. Selskapets virksomhet kan derfor utgjøre fast driftssted på oljeplattformen. Men dersom virksomheten gjøres andre steder, foreligger ingen eksklusivitet. Substanskravet er derfor ikke oppfylt.

³⁷ Zimmer (2009) s. 177.

Virksomheten er derimot ikke eksklusiv hvis driftsstedet til daglig driver samme type virksomhet andre steder, og tvilsom hvis driftsstedet samarbeider med andre. Men dette beror på en fortolkning av ”exclusive” der vurderingstemaet er om vilkåret skal forstås både i forhold til virksomheten som drives, og driftsstedet som driver virksomheten.

En interessant problemstilling er hvordan tidskravet i art. 5 (1) forholder seg til art. 5 (3) om ” *building site or construction or installation project*”. Hovedregelen er at det kreves virksomhet på forretningsstedet i minst seks måneder, jf. kommentarutgaven til art. 5 punkt 6. Den såkalte monteringsregelen i art. 5 (3) krever 12 måneders virksomhet før tidskravet er oppfylt. Dersom tidskravet i monteringsregelen ikke er oppfylt, kan man da falle tilbake på hovedregelen, slik at tidskravet er oppfylt etter minimum seks måneder?

To løsninger kan tenkes. Enten kan monteringsregelen sees på som *lex specialis* slik tidskravet i art. 5 (1) kommer til anvendelse. I så fall vil resultatet bli oppfylt tidskrav etter seks måneder og anvendt kildeskattprinsippet i Norge. Alternativt må art. 5 (3) leses med den reservasjon at tidskravet gjelder absolutt for monteringsarbeid, jf. ordlyden ”*only*”. Artikkelens struktur og ordlyd leder nok hen til at tidskravet for monteringsarbeid er 12 måneder. Problemet er at selve virksomheten som sådan kan befinne seg i grenseland mellom anvendelsesområdet for art. 5 (1) og (3). I så fall er det beklagelig for ligningsmyndighetene dersom kildeskattprinsippet ikke kommer til anvendelse fordi virksomheten *de facto* ikke kan subsumeres under art. 5 (3).

4.2.1.3 Tilknytningskravet

Art. 5 (1) uttrykker at selskapet må drive virksomhet ”*wholly or partly*” gjennom driftsstedet for at selskapet kan skattlegges i Norge for etablert fast driftssted. Det kreves en tilknytning mellom virksomheten og driftsstedet. Kravet kan nok sies å ha sin bakgrunn i at kildeskattprinsippet anvendelsesområde er begrenset til kildestatens beskatningsområde. Virksomheten må derfor drives innenfor kildestatens jurisdiksjon for at kildeskattprinsippet kan anvendes. Et selskap må derfor drive virksomheten helt eller delvis gjennom

driftsstedet som er representert i Norge for at skatteplikt etter kildeskattprinsippet kan foretas.

Dette betyr at virksomheter som ikke utøves i norsk beskatningsområde, heller ikke kan etablere fast driftssted i Norge. Eksempelvis vil et selskaps skipsfart ikke kunne være slik virksomhet som kan danne fast driftssted. Slike typer virksomheter er i utgangspunktet avgrenset fra kildeskattprinsippet i medhold av art. 8.

4.2.2 Allokeringsprinsippet

OECDs mønsteravtale art. 7 (1) annet punktum presiserer bruken av kildeskattprinsippet til *”only so much of them [inntekten, min uthevelse] as is attributable to that permanent establishment”* og at driftsstedets inntekt skal fastsettes etter *”if it were a distinct and separate enterprise”* etter art. 7 (2).

Art. 7 gir uttrykk for allokeringsprinsippet som for det første krever tilknytning mellom inntekt og driftssted. Ved manglende tilknytning kan det i utgangspunktet ikke godtgjøres at inntekten kommer fra virksomhet hos driftsstedet, slik at kildebeskatning til Norge er avskåret. For det andre forutsetter den at vilkårene for *”permanent establishment”* i medhold av art. 5 er oppfylt, jf. anvendelsen av bestemt form, *”that”*. Kun da kan unntaket om kildebeskatning foretas.

Allokeringsprinsippet viser at inntekter som kommer fra driftsstedets egen virksomhet skal komme til beskatning i Norge tilsvarende kildeskattprinsippet. OECDs kommentarutgave til art. 7 punkt 9 uttaler at allokeringsprinsippet *”reflects the approach developed in the Report and must be interpreted in light of the guidance contained in it.”*³⁸ Rapporten

³⁸ Attribution of Profits to Permanent Establishments 2008.

kommer til anvendelse og gir uttrykk for en del retningslinjer når allokeringssprinsippet skal vurderes.

Spørsmålet er: Hvilke kriterier bygger ordlyden "*attributable*" på jf. art .7 (1)?

Art 7 (2) gir uttrykk for selvstendighetsfiksjonen som innebærer at driftsstedets egne inntekter og utgifter skal samles og fastsette grunnlaget for norsk skatteplikt som et hypotetisk skattesubjekt. Dette vil i utgangspunktet bety at de inntekter som hører under kildeskattprinsippet i § 2-3, også kan allokere til driftsstedet. Dette medfører at allokeringssprinsippet er begrenset til anvendelsesområdet for kildeskattprinsippet, slik at de inntekter som ikke er en del av kildeskattprinsippet etter § 2-3, heller ikke kan allokere til driftsstedet, jf. punkt 3.2.2 ovenfor, selv om det skulle finnes hjemmel til dette i skatteavtale.

Allokeringssprinsippet kan være problematisk å anvende når driftsstedets hovedkontor har bidratt til omsetningen i driftsstedet. Selskapet kan ha pådratt seg kostnader til innkjøp av maskiner og utstyr på vegne av driftsstedets virksomhet, mens driftsstedet har opparbeidet virksomhetsinntekt, eller motsatt ved at driftsstedet har utgifter i Norge mens selskapet har all inntekt. For at driftsstedets samlede resultat skal kunne beregnes etter en selvstendighetsfiksjon, må enkelte opptjeningar vurderes nærmere.

Rapportens del 1, B-4 punkt 42 uttaler at allokeringssprinsippet og selvstendighetsfiksjonen innebærer at driftsstedets inntekter og utgifter "*should be priced on an arm's length basis, assuming the PE and the rest of the enterprise of which it is a part to be independent of one another.*"

Rapporten viser at armlengdeprinsippet kommer til anvendelse for allokering av inntekter og utgifter til driftsstedet. Prinsippet er inntatt i sktl. § 13-1 som suppleres av retningslinjene i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

I praksis kan driftsstedet føre eget regnskap. I så fall vil det være naturlig å legge dette til grunn. Regnskapet vil da være utgangspunktet for allokeringen. Metoden er at driftsstedets inntekter og kostnader i Norge skal fastsettes slik det fremgår av de faktiske forhold i kombinasjon med anvendelsesområdet for kildeskattprinsippet.

I andre tilfeller vil regnskapet ikke gjenspeile de faktiske forhold. Det kan for eksempel tenkes at prisingen av inntekter og utgifter i driftsstedet ikke er armlengdes, at verdivurderingen av eiendeler og risiko er feil eller at immaterielle eiendeler ikke er allokert til driftsstedet. I så fall kan feil i allokeringen medføre at driftsstedets inntekt er redusert, og følgelig blir skattlegging etter kildeskattprinsippet i Norge redusert. Jeg går ikke nærmere inn på forholdet til OECDs løsninger da problemstillingen ikke berører temaet i denne oppgaven.

Allokeringsprinsippet tilfredsstiller det grunnleggende hensynet for bruk av kildeskattprinsippet i Norge for fast driftssted. Likevel kan feil i regnskapet til driftsstedet medføre at allokeringen må gjøres ut fra en skjønnsmessig vurdering. Ved denne vurderingen er formålet å komme frem til det underliggende forholdet mellom inntekt og virksomhet i driftsstedet.

Unntaket fra hjemstatsbeskatning gjelder kun for etablert fast driftssted, slik at alle andre inntekter på selskapets hånd i utgangspunktet kan komme til beskatning etter hovedregelen om hjemstatsbeskatning.

4.2.3 Særlig om joint ventures som grunnlag for fast driftssted

Selskaper vil ofte samarbeide om virksomhet. En slik *joint venture* innebærer for det første felles virksomheten mellom to eller flere selskaper. For det andre vil det i enkelte tilfeller være uklart om stedskravet kan la seg definere. Her oppstår det praktiske problemstillinger. Som tidligere nevnt legger OECDs kommentarutgave opp til at substanskravet skal vurderes for hver enkelt driftssted. Det er derfor ikke utelukket at fast driftssted kan oppstå

etter et vidt spekter av selskapsrettslige ordninger, for eksempel ved at et selskap leier et kontorplass og har et par ansatte i Norge.

Joint venture er illustrert i Rt. 1997 s. 653 Siemens. Det var inngått kontrakt mellom Siemens AS (heretter SAS) og Hydro om installasjonsarbeid. SAS fikk hjelp av 20 ansatte fra Siemens AG (heretter SAG) hjemmehørende i Tyskland. Samarbeidsavtalen gikk ut på utleie av ingeniørtjenester til SAS, mens det var SAS som kontraktspart i avtalen med Hydro. Førstvoterende, som målmann for et enstemmig Høyesterett, henviste til en lovendring av (nåværende) § 2-3 (1) b og uttalte at *”[j]eg finner likevel grunn til å bemerke at jeg ikke ser det som særlig tvilsomt at en virksomhet som går ut på å stille arbeidskraft til rådighet for annen virksomhet her i landet i seg selv er tilstrekkelig for skatteplikt etter § 15 første ledd bokstav c.”* Utleie av arbeidskraft måtte derfor anses som virksomhet etter norsk intern rett.

Spørsmålet var deretter om ingeniørtjenestene ble drevet gjennom fast driftssted slik at inntekten fra Hydro kunne kildebeskattes. SAG anførte hovedsakelig at vilkårene for fast driftssted ikke var oppfylt, under henvisning til at SAG og SAS var to separate selskap som måtte vurderes hver for seg.

Førstvoterende presiserte problemstillingen slik at dersom SAG var ansvarlig for noe mer enn kun utleie av arbeidskraft, var spørsmålet om SAG var leverandør av utstyr og drev utleie av arbeidskraft til SAS. Kontraktsforholdet mellom Hydro og SAS ble fortolket utførlig. Førstvoterende kom til at SAG hadde flere vesentlige oppgaver som tilsa at det hadde karakter som underleverandør for SAS. Det ble blant annet på side 667 uttalt at det *”forutsatte fra første stund et omfattende samarbeid mellom de to Siemenselskapene med sikte på å gjøre [systemet] funksjonelt og kontraktsmessig.”* (min tilføyelse) og at *”[i] praksis innebar dette at høyt kvalifisert SAG- personell tok aktivt og ledende del i alle prosjektets faser.”* SAG var derfor involvert allerede i kontraktsforhandlingene, og det kunne derfor ikke hevdes at SAG var underleverandør eller drev arbeidsutleie. Det kan virke som om førstvoterende også oppfattet saksforholdet slik at Hydro ikke hadde godtatt anbudet fra SAS dersom ingeniørtjenestene fra SAG ikke var en del av avtalen. SAG skulle

derfor medvirke til levering av ingeniørtjenestene sammen med SAS. Hva gjelder spørsmålet om SAG hadde etablert driftssted i Norge ble det konstatert at de ansatte hadde disponert ulike arbeidsplasser ved forretningsstedene til både Hydro og SAS. SAG hadde derfor etablert fast driftssted i Norge. SAGs virksomhetsinntekter fra driftsstedet kunne dermed beskattes i Norge etter skatteavtalen.

Dommen angikk et relativt kompleks avtaleforhold og er således begrenset til dette. Likevel viser resultatet at privatrettslige kontrakter ikke nødvendigvis vil være bestemmende for skatteplikt eller hvilken type skatteplikt som inntreffer. Dersom partenes opptreden avviker fra det som er forutsatt i kontrakt, vil opptreden kunne danne grunnlag for en annen oppfatning av de reelle forhold enn det som er avtalt. Det er derfor sentralt at det er samsvar med det avtalte og hvordan forpliktelsene de facto blir utført.

Spørsmålet blir nå: Er tilknytningskravet mellom virksomheten og driftsstedet oppfylt dersom hele virksomheten bortsettes til samarbeidende selskap hjemmehørende i Norge?

Problemstillingen bygger på rettstilstanden under aktivitetsmomentet i sktl. § 5-1, der det følger at bortsetting av aktivitet i medhold av kontrakt ikke hindrer oppfylt aktivitetsmoment,³⁹ med grunnlag i at selskapet fortsatt har en vesentlig interesse og økonomisk risiko i virksomheten, jf. punkt 2.6 ovenfor. Etter norsk intern rett kan derfor selskap som ikke er hjemmehørende i Norge, kildebeskattes fordi det identifiseres med selskapet som utøver virksomheten. En slik tolkning av tilknytningskravet vil innebære at det også kan etableres fast driftssted i Norge, selv om selskapet ikke utøver virksomheten på driftsstedet. Selskapet vil derfor identifiseres med selskap hjemmehørende i Norge. I så fall vil fast driftssted anses etablert på stedet hvor selskap hjemmehørende i Norge driver virksomheten, så lenge de øvrige vilkår for fast driftssted med hensyn til substanskravet er oppfylt for det utenlandske selskapets hånd.

³⁹ Rt. 2001 s. 512 Safe Service.

OECD-kommentarene ble vurdert endret slik at det skulle åpnes for identifikasjon når hele virksomheten ble bortsatt til samarbeidende selskap. Ordlyden ble imidlertid ikke det, noe som taler mot at slik identifikasjon kan foreligge når hele aktiviteten settes bort.⁴⁰ En slik anvendelse av redusert tilknytningsvilkår, både på virksomhets- og subjektssiden, kan kategorisk ikke avslås, men identifikasjon må uansett vurderes konkret under rimelighet. Rettstilstanden etter skatteavtaler synes å være at selskap hjemmehørende i utlandet kan etablere fast driftssted i Norge dersom det deltar i en del av virksomheten som drives i norsk beskatningsområde.

Tilknytningskravets formål og funksjon har mye til felles med tilknytningskravet i intern rett, jf. punkt 2.5 overfor. Felles for begge tilknytningskrav er at de har sitt grunnlag i det folkerettslige legalitetsprinsipp som stiller tilknytningskrav mellom skattesubjektet og skatteplikten. Skatteplikt etter kildeskattprinsippet for fast driftssted kan derfor foretas i den utstrekning virksomhetsinntekten er opptjent ved driftsstedets virksomhet.

4.3 Forholdet mellom "*permanent establishment*" og § 2-3 (1) b

Likheten mellom de to rettsreglene er skattlegging av virksomhetsinntekter i Norge etter kildeskattprinsippet. Ulikheten er blant annet at beskatning ikke kan skje ved bruk av begge rettsregler. Det avgjørende for skatteplikt etter den ene eller den andre rettsregel er om selskapet er hjemmehørende i et annet avtaleland eller ikke.

For anvendelsen av § 2-3 (1) b viser retningslinjene i Safe Service-dommen at det i praksis er enklere å bli skattepliktig til Norge etter kildeskattprinsippet ved medvirkning til virksomhet enn ved å oppfylle substanskravene for fast driftssted. Ved medvirkning, for eksempel i medhold av kontrakt, vil det ikke stilles tidskrav, slik det gjøres for fast driftssted. Skatteplikt kan dermed oppstå ved deltakelse i kontraktsoppfyllelse, signatur eller lignende. På en andre siden vil retningslinjene i Trinc/Trag-dommen indikere hva som

⁴⁰ Skaar (2009) s. 160.

skal til for at felles virksomhet ikke skal foreligge. Dommen viser at i et konsernforhold må det ikke kunne identifiseres mer enn kun et utleieforhold mellom kontraktpartene.

Kriteriene for å etablere fast driftssted i Norge er i praksis lave, jf. førstvoterende i Alphawell-dommen på side 762, der det uttales at *"det gjennomgående stilles små krav til et "fast driftssted".*" Kravene til fast driftssted er likevel snevrere enn kravene til beskatning etter intern rett. Dette skyldes blant annet at reglene ivaretar ulike hensyn. I motsatt tilfelle kunne et selskap etablere fast driftssted i Norge uten at kildeskattprinsippet kunne anvendes på grunn av manglende intern hjemmel, tilsvarende renteregelen, jf. punkt 3.2.2 ovenfor. En slik løsning kan ikke sies å være ønskelig fra lovgivers side da ett av de skattepolitiske formål er å sikre skattefundamentet.

For selskaper hjemmehørende i Norge innebærer kildeskattprinsippet etter OECDs mønster at selskapets virksomhetsinntekter kommer til beskatning etter kildeskattprinsippet i det andre avtalelandet. OECDs mønsteravtale om bruk av kildeskattprinsippet for fast driftssted innebærer derfor en begrensning i globalinntektsprinsippet i medhold av § 2-2 (1) jf. (6). Denne løsning for å hindre juridisk dobbeltbeskatning vil medføre en reduksjon i selskapets skatteplikt etter globalinntektsprinsippet og dessuten en reduksjon i skatteplikt som tilfaller norske ligningsmyndigheter.

5 Litteraturliste

5.1 Bøker

Aarbakke, Magnus – *Skatt på inntekt*, 4. Utg. Oslo, 1991.

Berg-Rolness, Gregar – *Inntekt av virksomhet*, 1. Utg. Oslo, 2009.

Eckhoff, Torstein og Helgesen, Jan – *Rettskildelære*, 5. Utg. Oslo, 2001.

Skaar, Arvid Aage m fl – *Norsk skatteavtalerett*, 1. Utg. Oslo, 2006.

Zimmer, Fredrik – *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. Utg, Oslo, 2009.

5.1.1 Nettdokumenter

Justis- og politidepartementet, *Aksjeloven og allmennaksjeloven § 1-4*.

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/jd/kampanjer/tolkningsuttalelser/sammenslutningsrett/tolkningsuttalelser-om-aksjeloven-og-all/-1-4---aksjeloven-og-allmennaksjeloven--.html?id=456421> [Sisert den 04.04.11]

Gyldendal rettsdata, *Skatteloven*, nettversjon. [Sisert 04.04.11]

Urbahns, Rudiger M. – *Requirements for the creation of permanent establishment in Germany*. Hamburg 2009.

www.thefreelibrary.com/Requirements+for+the+creation+of+permanent+establishment+in+Germany-a0202438533 [Sisert den 04.04.11]

Skaar, Arvid Aage – *Recent Developments in Permanent Establishment*, IFA Congress Mumbai 2009.

http://www.fitindia.org/show_presentation.asp?show=Arvid_Skaar_2009 [Sisert den 31.03.11]

Skaar, Arvid Aage. E-post. 20.10.11

5.2 Lover og traktater

- 1814 Kongerige Norges Grundlov, given i Rigsforsamling paa Eidsvold den 17de Mai 1814
- 1949 Om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. av 28. juli 1949
- 1997 Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1999 nr. 44
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14
- 1975 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster av 13. juni 1975 nr. 35

Wien-konvensjonen	Wien-konvensjonen om traktatretten, Wien 23. mai 1969
OECDs mønsteravtale	OECD Model Tax Convention on income and on capital, 28. januar 2003
OECDs kommentarutgave	Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital – Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, 22. juli 2010
OECDs retningslinjer	Attribution of Profits to Permanent Establishments, 17. juli 2008

5.3 Domsregister

- Rt. 1984 99 Alaska
- Rt. 1994 752 Alphawell
- Rt. 1997 653 Siemens
- Rt. 2001 512 Safe Service
- Rt. 2004 957 PGS
- Rt. 2008 233 Kellog Brown & Root
- Rt. 2008 577 Sølvik

5.4 Forarbeider

Ot. prp. nr. 86 (1997 – 1998) Ny skattelov

Ot. prp. nr. 16 (1991 – 1992) Oppfølging av skattereformen av 1992

5.5 Uttalelser

Utv. 2006 1750 FIN

Utv. 1998 848 FIN

Utv. 1995 481 FIN